Hellmuth Herker

Die Grundsteuer im Gemeindefinanzwesen

Ihre 'Revalorisierung' durch Reform des Bewertungsrechtes

Münster

1966

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547217_0014

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK
LEIDEN

DIE GRUNDSTEUER IM GEMEINDEFINANZWESEN

Ihre "Revalorisierung" durch Reform des Bewertungsrechtes

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte

durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt von

H e l l m u t h H e r k e r

Duisburg 1965

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Dr. Hans Pagenkopf
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Friedrich Klein
Dekan: Prof. Dr. Hans Brox
Tag der mündlichen Prüfung: 18. 2. 1966

Inhaltsübersicht

Seite

Einleitung 1

ERSTER HAUPTTEIL

Die Grundsteuer als Bestandteil des Gemeindesteuersystems in Vergangenheit und Gegenwart . . 3

Erstes Kapitel

Die Bedeutung der Grundsteuer für die Gemeinden vor der Miquel'schen Steuerreform 3

§ 1 Die Ausgangspunkte und die Entwicklung der Besteuerung des Grund und Bodens bis zum Ende des 19. Jahrhunderts 3

§ 2 Das finanzielle Gewicht der Grundsteuer im Rahmen der Gemeindefinanzen 5

§ 3 Die Miquel'sche Steuerreform 10

I Anlaß und Grundzüge der Reform 10

II Besondere Bedeutung der Reform für die Grundsteuer 14

III Ergebnisse der Reform 16

Zweites Kapitel

Die Besteuerung des Grund und Bodens zwischen den Weltkriegen 19

§ 4 Die Erzberger'sche Finanzreform und ihre Auswirkung auf die Stellung der Grundsteuer in der Finanzwirtschaft der Gemeinden . . . 19

§ 5 Die Realsteuerreform vom 1. 12. 1936 20

I Ausgangspunkte und Ziele der Reform . . . 20

II Neugestaltung der Grundbesteuerung 23

III Einfluß der Realsteuerreform auf das finanzielle Gewicht der Grundsteuer 25

Drittes Kapitel

Die Stellung der Grundsteuer in der heutigen Gemeindefinanzwirtschaft 26

§ 6 Die Entwicklung des Grundsteuerrechts nach dem letzten Kriege 26

Seite

§ 7 Die besonderen Anforderungen an die Gemeindefinanzen seit Beendigung des Krieges . . . 27

§ 8 Der Anspruch der Gemeinden auf Ausschöpfung der Realsteuern 29

I Der Weg zur Realsteuergarantie 29

II Rechtsprobleme der Realsteuergarantie . . 32

1. Einzel- oder Gesamtgarantie des Realsteueraufkommens? 32

2. Umstrittener Umfang des durch die Realsteuergarantie gewährleisteten Steueraufkommens 34

a) Minderung des Realsteueraufkommens durch Eingriffe des Bundesgesetzgebers 34

b) Eingriffe des Landesgesetzgebers . . 37

§ 9 Die Bedeutung und das finanzielle Gewicht der Realsteuern unter besonderer Berücksichtigung der Grundsteuer 39

§ 10 Die Auswirkungen der Grundsteuererstarrung 41

ZWEITER HAUPTTEIL

Die künftige Stellung der Grundsteuer in der Gemeindefinanzwirtschaft 45

Erstes Kapitel

Argumente für und gegen ein Beibehalten der Grundsteuer 45

§ 11 Die Forderung nach Abschaffung der Grundsteuer 46

§ 12 Stimmen für ein Beibehalten der Grundsteuer 46

§ 13 Die besondere Eignung der Grundsteuer auch für ein künftiges Gemeindesteuersystem . . 47

I Rechtfertigung der Grundbesteuerung . . . 47

II Grundsteuer und Gemeinsamer Markt 51

Zweites Kapitel

Ursachen für die nachlassende finanzwirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer 53

§ 14 Grundsteuerausfälle durch steuerliche Vergünstigungen 53

Seite

§ 15 Veraltete Einheitswerte und Unzulänglichkeit der geltenden Bewertungstechnik . . . 54

I Veränderte Wertverhältnisse bei Grund und Boden 54

II Durch die Bewertungsverfahren verursachte Unzulänglichkeiten der Einheitswerte 55

1. In der Bewertung der bebauten Grundstücke liegende Mängel 55

2. Problematik der Baulandbewertung . . . 60

3. Schwierigkeiten bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 61

4. Finanzielle Auswirkungen der mangelhaften Einheitswerte 65

§ 16 Ungünstige Entwicklung der Ertragskraft des Grund und Bodens 65

§ 17 Neufeststellung der Einheitswerte als unerläßliche Voraussetzung für eine Verbesserung des Grundsteueraufkommens 66

Drittes Kapitel

Kritische Würdigung des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes 68

1. Abschnitt: Grundsätzliches 69

§ 18 Beibehaltene verbundene Bewertung 69

§ 19 Vorschlag einer getrennten Bewertung . . . 70

§ 20 Individualbewertung oder schematische Bewertungsverfahren? 72

§ 21 Regelung der Hauptfeststellungen, Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen 75

2. Abschnitt: Die Bewertung der bebauten Grundstücke 77

§ 22 Notwendigkeit einer doppelspurigen Wertermittlung 78

§ 23 Ungeeignetheit des Rohmietverfahrens für die nächste Hauptfeststellung 80

§ 24 Ersatz des Rohmietverfahrens durch das Sachwert- oder das vergleichende Reinertragsverfahren? 82

Seite

I Unbrauchbarkeit der Sachbewertung für die Mietwohngrundstücke 82

II Verwendbarkeit des vergleichenden Reinertragsverfahrens bei der Bewertung der ertragbringenden Grundstücke 85

§ 25 Die Bewertung nach dem Ertragswertverfahren 86

I Grundzüge des Verfahrens 86

II Besonderheiten des Verfahrens in der vom Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vorgesehenen Form 89

1. Die Rohmiete 90

2. Die Bewirtschaftungskosten 92

a) Verwaltungskosten 93

b) Instandhaltungskosten 93

c) Mietausfallwagnis 95

d) Betriebskosten ohne Grundsteuer . . 95

e) Grundsteuer 97

3. Die Bodenertragsanteile 98

4. Die Vervielfältiger 99

a) Zinssätze 99

b) Nutzungsdauer 101

5. Ermäßigungen und Erhöhungen des Einheitswerts 102

§ 26 Die Bewertung nach dem Sachwertverfahren . 103

I Die Außenanlagen 103

II Der Bodenwert 103

III Der Gebäudewert 104

1. Die Ermittlung des Gebäudenormalherstellungswertes 104

2. Die Wertminderung 104

3. Die Ermäßigungen und Erhöhungen des Grundstücksachwertes 105

IV Die Durchführung der Wertangleichung . . 105

§ 27 Der Anwendungsbereich der Verfahren 106

3. Abschnitt: Die Bewertung der unbebauten Grundstücke 109

§ 28 Das Verfahren in der im Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes gefundenen Ausgestaltung 109

Seite

I Veränderte Systematik 109

II Die Bewertung der unbebauten Grundstücke und ihre Abgrenzung vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen 110

§ 29 Vorschläge für eine Neugestaltung der Bewertung der unbebauten Grundstücke 111

I Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen 111

II Lösung bei der getrennten Bewertung . . . 111

4. Abschnitt: Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 113

§ 30 Änderungen in der Systematik 113

I Gliederung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Nutzungen 113

II Getrennte Bewertung von Wohn- und Betriebsteil 114

III Keine Lösung für die Wertfindung bei den Stückländereien 115

§ 31 Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs 116

I Die Bewertung des Wohnteils 116

II Die Bewertung des Wirtschaftsteils . . . 117

1. Wertermittlung nach dem Ertragswert oder nach dem gemeinen Wert? 117

2. Die vorgesehene Ertragsbewertung . . . 120

a) Der Kapitalisierungsfaktor. 120

b) Verbesserungen bei der Ermittlung des Ertragswertes 121

c) Beibehalten des vergleichenden Verfahrens 123

§ 32 Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach der getrennten Bewertung 124

Viertes Kapitel

Die künftige Bedeutung der Grundsteuer im kommunalen Finanzsystem 124

§ 33 Zuwachs des Grundsteueraufkommens durch Auslaufen steuerlicher Vergünstigungen . . 125

Seite

§ 34 Auswirkung der geplanten Neufeststellung der Einheitswerte 126

DRITTER HAUPTTEIL

Grundsteuer und Gemeindepersonensteuer 130

Erstes Kapitel

Notwendige Wiedereinführung einer Gemeindeeinwohnersteuer 130

§ 35 Durch das Fehlen einer Einwohnersteuer bedingte Mängel des kommunalen Steuersystems 130

§ 36 Die von der Einführung einer Gemeindepersonensteuer erhofften Auswirkungen 131

Zweites Kapitel

Kritische Anmerkungen zu einigen Vorschlägen für eine Ausgestaltung der "dritten Gemeindesteuer" 132

Drittes Kapitel

Die Grundsteuer als Gemeindepersonensteuer? . . 134

§ 37 Der Vorschlag Hettlages für einen Umbau der Grundsteuer 134

§ 38 Kritik an dem Vorschlag Hettlages 134

Zusammenfassende Schlußbetrachtung 136

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

(1)	Adickes, F.	Über die weitere Entwicklung des Gemeindesteuerwesens auf Grund des preuß. KAG v. 14. Juli 1893, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, H. III und IV, Tübingen 1894.
(2)	Aereboe, Friedrich	Lehrbuch der Agrarpolitik, Berlin 1928.
(3)	Albers, Willi	Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der öffentlichen Hand. Fin. Arch. N. F. Bd. 19, 1959 S. 399.
(4)	Becker, Erich	Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, herausgegeben von Hans Peters, Bd. 1 Berlin 1956, S. 113.
(5)	Bickel, Wilhelm	Ertragssteuern, H. d. F. 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1957, S. 403.
(6)	Blindow, Johannes	Die neue Einheitsbewertung des bebauten Grundbesitzes, StW 1951 Sp. 271.
(7)	Boesler, Felix	Ertragswert und gemeiner Wert in der heutigen Vermögensbesteuerung, Probleme des Geld- und Finanzwesens, herausgegeben von Bruno Moll, 3. Bd., Leipzig 1925.
(8)	Böttcher, Alexander	Die Auswirkungen der Realsteuerreform auf den preuß. Finanzausgleich unter besonderer Berücksichtigung der geschichtlichen Entwicklung, Diss. Marburg 1938.
(9)	Bräuer, Karl	Ertragsteuer, H. d. F. 2. Bd., 2. Aufl. Tübingen 1927, S. 4.
(10)	derslb.	Grundsteuer, H.W.S. 4. Bd., 4. Aufl., Jena 1927, S. 1242.
(11)	Bühler, Ottmar	Die Entwicklung der Grundsteuer, Lehrbuch des Steuerrechts 2. Bd., Berlin 1938.
(12)	Bühler/Most	Die Finanzlage der Ruhrgebietsstädte, Jena 1932.

(13)	BundesverwaltungsG.	Bd. 2 S. 332.
(14)	Czapski, H.	Die Erstarrung der Grundsteuer, ihre Ursachen und Auswirkungen, DStZ. 1956 S. 20.
(15)	Damaschke, Adolf	Die Bodenreform, 18. Aufl. Jena 1920.
(16)	Delvos, Hubert	Die Länder drehen auf falschem Kurs, FAZ. v. 4. 12. 1956, Nr. 283 S. 1.
(17)	derslb.	Die Grundsteuer in der Tauwetterzone, FAZ. v. 6. 6. 1959 Nr. 79 S. 11.
(18)	derslb.	Die Grundsteuer auf dem Prüfstand, FAZ. v. 19. 5. 1959 Nr. 113 S. 9.
(19)	Denkschrift des Deutschen Städtetages	Gewerbesteuersenkung? Köln 1956.
(20)	Denkschrift der Bundesvereinigung der komm. Spitzenverbände	Der Angriff auf die Gewerbesteuer und seine Wirkung auf die Gemeinden und ihre Bürger, Köln 1961.
(21)	Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung	Mehr Teilhaber als Teilnehmer - Die Gemeinden wünschen mehr Bürgersinn, 10. 12. 1958 Nr. 98 S. 11.
(22)	Dicknether, Karl	Bewertungsprobleme und andere Fragen der kommenden Einheitsbewertung, StW. 1947 Sp. 347.
(23)	Die Welt	Bundestag beschließt Bewertungsgesetz 26. 6. 1965 Nr. 145 S. 9.
(24)	dieslb.	Die Bewirtschaftung des Wohnraums fällt 1968, 1. 7. 1965 Nr. 149 S. 1.
(25)	Diel, Karl	Bodenbesitzreform, HWS. 2. Bd. 4. Aufl. Jena 1927 S. 935
(26)	Eheberg, Karl-Theodor	Gemeindefinanzen, HWS. 2. Bd. 4. Aufl. Jena 1927 S. 822
(27)	Ellinger, Ludwig	Gedanken zur Einheitsbewertung und ihrer Durchführung, StW. 1947 Sp. 145
(28)	derslb.	Bewertungsprobleme und andere Fragen der kommenden Einheitsbewertung, StW. 1947 Sp. 681.
(29)	derslb.	Einheitliche Einheitsbewertung, DRuStD. 1948 H. 6 S. 2.
(30)	Engel, Reinhold	25 Jahre Grundstücksbewertung nach d RBewG., StW. 1951 Sp. 559.

(31)	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft	Bericht des Steuer- und Wirtschaftsausschusses, sog. Neumark-Bericht, Brüssel 1962.
(32)	Erzberger, Matthias	Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens, Berlin 1919.
(33)	Falck, Ernst	Das Problem der kommunalen Zuschlagsbesteuerung, Schriften des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpolitik e. V., Heft 32, Berlin 1929.
(34)	Froboess, Eckhard	Kommunale Steuern und Umlagen, Handb. d. kommunalen Wissenschaft und Praxis, hsgeg. von Hans Peters, 3. Bd., Berlin 1959 S. 271.
(35)	George, Heinz	Neufeststellung der Einheitswerte für Grundvermögen auf den 1. Januar 1964? AIZ. 1963 S. 189.
(36)	Gönnenwein, Otto	Gemeinderecht, Tübingen 1963.
(37)	Görg, Hubert	Die geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems. Schriften der Hochschule Speyer, 8. Bd., Stuttgart 1959, S. 7.
(38)	Graff, Wilhelm	Einheitsbewertung der Mietwohngrundstücke und der gemischtgenutzten Grundstücke, StW. 1951 Sp. 281.
(39)	derslb.	Die neue Einheitsbewertung des Grundvermögens, StW. 1952 Sp. 693.
(40)	Gürsching-Stenger	Kommentar zum Grundsteuergesetz, Berlin 1959.
(41)	Gutachten des Schätzungsausschusses zur Vorbereitung der Einheitsbewertung des Grundvermögens über die Bewertung des Grundvermögens	BrD. 256/63 S. 83 ff.
(42)	Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen	Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, Beilage zum Bundes-Anzeiger Nr. 194 v. 9. Oktober 1959.
(43)	Haider-Engel	Bewertungsgesetz und Bodenschätzungsgesetz, 2. Aufl., München/Berlin 1941.
(44)	Hamann, Andreas	Das Grundgesetz, Kommentar für Wissenschaft und Praxis, 2. Aufl., Oldenburg 1960.

(45)	Hass, Carl	Die Einheitsbewertung der bebauten Grundstücke, StW. 1950 Sp. 175 ff.
(46)	derslb.	Betrachtungen zur neuen Hauptfeststellung der Einheitswerte der bebauten Grundstücke, Beilage zur Juni-Ausgabe der Steuerwarte 1956.
(47)	Heckt, Wilhelm	Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform, DÖV. 1955 S. 265 f.
(48)	derslb.	Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, DÖV. 1957 S. 164 f.
(49)	Heinke, Siegfried	Die Neuordnung des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, KW 1962 S. 268 f.
(50)	Hensel, Albert	Lehrbuch des Steuerrechts, 2. Aufl., Berlin 1927.
(51)	Herker, Hellmuth	Probleme der Finanzreform, Wirtschaft und Kommunalpolitik, hsgeg. v. d. Staatsbürgerlichen Vereinigung 1954 e. V., Köln 1964, S. 60 ff.
(52)	Herold, Hans	Die Grund- und Gebäudesteuern im Kommunalhaushalt, Diss. Erlangen 1935.
(53)	Hettlage, Karl-Maria	Gemeindefinanzreform 1962 ? Der Volkswirt 1961, S. 134 f.
(54)	derslb.	Finanz- und steuerpolitische Zukunftsaufgaben, Beil. z. Juni-Ausgabe der Steuerwarte 1963, S. 61.
(55)	Hörnke, Richard	Bedeutung und Gewicht der Grundsteuer für die gemeindliche Finanzwirtschaft, Wirtsch. Mitt. d. Niederrh. IndustHaka Duisburg-Wesel zu Duisburg, 1963 S. 36 f.
(56)	Homann, Georg	Die verschiedenen Bewertungsmöglichkeiten, DRuStD. 1948 H. 6 S. 6 ff.
(57)	Horster, Robert	Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, Finanzw. Forschungsarbeiten, hsgeg. v. G. Schmölders, H. 16, Berlin 1958.
(58)	Institut "Finanzen und Steuern"	Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Schriftenreihe H. 30 Bd. 1, Bonn, o. J.
(59)	dasselb.	Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Schriftenreihe H. 30 Bd. 2, Bonn, o. J.

(60)	dasslb.	Reform der Gewerbesteuer, Schriftenreihe H. 36 Bd. 1, Bonn, o.J.
(61)	dasslb.	Reform der Gewerbesteuer, Schriftenreihe H. 36 Bd. 2 Lohnsummensteuer, Bonn 1956.
(62)	dasslb.	Finanzverwaltung und Finanzausgleich in der Weimarer Republik, Schriftenreihe H. 42, Bonn, o. J.
(63)	dasslb.	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Schriftenreihe H. 52, Bonn 1957.
(64)	dasslb.	Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform, Schriftenreihe H. 60, Bonn 1962.
(65)	Jäger, Anton	Reform der Einheitsbewertung ? StW. 1964 Sp. 1 ff.
(66)	derslb.	Vorentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, Stuttgart, o. J.
(67)	Jeserich, Kurt	Die Zukunft der Gemeindefinanzen, Der Gemeindetag, 1937 S. 610.
(68)	Kamps, Bernhard	Grundsätzliche Anliegen an das neue Bewertungsrecht, Deutsch. GemStZtg. 1962 S. 34.
(69)	v.Kaufmann, Richard	Die Kommunalfinanzen in Großbritannien, Frankreich, Preußen, 2. Bd. "Die Deckungsmittel des Bedarfs", Leipzig 1906.
(70)	Kirschnek, Gebhard	Finanzwirtschaftliche Betrachtungen einiger Landgemeindetypen, Diss. Erlangen 1956.
(71)	Klein, Friedrich	Die verfassungsrechtliche, insbesondere finanzrechtliche Stellung der Gemeinden, in: Die Wirtschaftsführung der Gemeinden und Gemeindeverbände, S. 1 ff., herausgeg. v.d. VerwAkad. Ostwestfalen-Lippe, Detmold 1954.
(72)	derslb.	Die Steuerverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in : Gemeindefinanzrecht und Gemeindewirtschaftsrecht, S. 1 ff., herausgeg. v.d. VerwAkad. Ostwestfalen-Lippe, Detmold 1956.
(73)	derslb.	Die Stellung der Gemeinden im GG. und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik, in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, S. 1 ff., herausgeg. v.d. VerwAkad. Ostwestfalen.Lippe, Detmold 1958.

(74)	derslb.	Die Realsteuergarantie der Gemeinden im GG., in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Haushaltsrecht, S. 1 ff., herausgeg. von der VerwAkad. Ostwestfalen-Lippe, Detmold 1959
(75)	Kölle, Adolf	Zur Entstehung der Ertragssteuern, Fin.Arch. 1899 S. 476 ff.
(76)	Köttgen, Arnold	Sachverantwortung als verfassungsrechtlicher Maßstab des Finanzausgleichs, DÖV. 1953 S. 358 ff.
(77)	Koselack, H.	Bodenschätzung, die wichtigste Grundlage für die Einheitswerthauptfeststellung des landwirtschaftlichen Vermögens, StW. 1958 Sp. 325 f.
(78)	Krekeler, Otto	Bewertungsgesetz, 6. Aufl. Berlin/Frankfurt 1958
(79)	Kröll, Otto	Die Bedeutung der Gewerbesteuer innerhalb der Gemeindefinanzen und Probleme ihrer Reform, Diss. Marburg 1958
(80)	Kübler, W.	Die Realsteuerkraft der Gemeinden, Gemeindehaushalt 1963 S. 78.
(81)	Kühne, Walter	Die Realsteuergesetze v. 1. 12. 1936, Berlin 1937.
(82)	Kutzer, Theodor	Die öffentlichen Einnahmen der Gemeinden in Bayern, Schriften des Vereinsfür Sozialpolitik, 126. Band, Leipzig 1908.
(83)	Landsberg, Otto	Die Entwicklung des Gemeindeabgabenwesens in den preuß. Städten unter der Herrschaft des KAG., Schriften des Vereins für Sozialpolitik, 127. Band, Leipzig 1910.
(84)	Lantau, Karl Heinz	Der Einheitswert der Mietwohngrundstücke und der gemischtgenutzten Grundstücke, StW. 1949 Sp. 110.
(85)	Liefmann, Robert	Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, 2. Bd., 2. Aufl. Stuttgart/Berlin 1920.
(86)	Loewer, Karl	Probleme der landwirtschaftlichen Grundsteuer, Diss. Ottweiler-Saar 1932
(87)	derslb.	Über die Zweckmäßigkeit einer baldigen neuen Einheitsbewertung, DSt-Rund. 1953 S. 107.
(88)	Lotz, Walter	Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Tübingen 1931.

(89)	Lücke, Paul	Raumordnung ruft nach kommunaler Finanzreform, KPB 1965 S. 273.
(90)	v. Mangold-Klein	Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl. 1. Bd., Berlin/Frankfurt 1957.
(91)	Maunz-Dürig	Kommentar zum GG. 2. Bd., München/ Berlin 1964.
(92)	Memorandum der kommunalen Spitzenverbände	Verbesserung der kommunalen Finanzen, Städtetag 1958 S. 89.
(93)	Mesenberg, Heinz	Harmonisierung und Angleichung der Steuern in der EWG. Europa-Archiv 1963 S. 729.
(94)	Merkert, Erich	Die Neubewertung des Grundbesitzes und das Grundsteueraufkommen, KPB. 1964 S. 1038 f.
(95)	Meuschel, H.	Neue Einheitswerte in Sicht, BB 1956 S. 281.
(96)	Moll, Bruno	Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930.
(97)	Monatsberichte der Dtsch. Bundesbank	14. Jahrgang Nr. 7.
(98)	dieselb.	14. Jahrgang Nr. 8.
(99)	Muthesius, Volkmar	Gewerbesteuer - reif zur Demontage, Industriekurier v. 21. 4. 1964 Nr. 57, S. 10.
(100)	Nies, Helmuth	Die Land- und Forstwirtschaft im Spiegel des neuen Bewertungsgesetzes, DStZ. 1963 S. 328 ff.
(101)	Nöll, F.	Kommentar zum KAG., 3. Aufl.
(102)	Pagenkopf, Hans	Einführung in die Kommunalwissenschaft, 2. Aufl Münster 1960.
(103)	derslb.	Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, in: a) Schriftenreihe des Institut FSt. Heft 67, Bonn 1963; b) Wirtschaftliche Nachrichten der Ind.u.Haka Essen, Mülheim, Oberhausen zu Essen, Nr. 23 1962 S. 606.
(104)	Pfannschmidt, Martin	Vorentwürfe zu einem Stadt- und Landesplanungsgesetz und zu einem Bodenbewertungs- und Bodensteuergesetz, Manuskr. 1955.
(105)	derslb.	Das Bodenwertsteuergesetz, Manuskr. vom 18. 5. 1955.

(106)	derslb.	Marktgerechte Bewertung und Investitionspolitik, Sennestadt 1964.
(107)	Piduch, Erwin-Adolf	Finanzverfassung und Steuerreform, Köln 1964.
(108)	Popitz, Johannes	Der Finanzausgleich, Handb. d. Finanzw. 1. Aufl. 2. Bd., Tübingen 1927 S. 338.
(109)	derslb.	Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932.
(110)	Prohasel, Erwin	Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten in der Vergangenheit und Gegenwart, Finanzw. und volksw. Studien, herausg. von Karl Bräuer, Jena 1929.
(111)	Raacke, Günther	Das gemeindliche Finanzsystem, Diss. Marburg 1961.
(112)	v. Rath, Wilhelm	Stadt und Kreis, Schriftenreihe des Kommunalw. Inst. a. d. Universität Berlin, herausgeg. von W. Norden, 1. Bd. Berlin 1928.
(113)	Ringelmann-Freudling	Kommentar zum Grundsteuergesetz, München/Berlin 1938.
(114)	Rössler, Rudolf	Grundsätze einer neuen Einheitsbewertung des Grundvermögens, DStZ. 1955 S. 305 ff.
(115)	derslb.	Grundstücksbewertung nach dem Sachwertverfahren bei der jetzigen und der zukünftigen Einheitsbewertung, DStZ. 1956 S. 205 ff.
(116)	derslb.	Die Behandlung von Außenanlagen bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden in der Einheitsbewertung, DStZ. 1959 S. 19 ff.
(117)	derslb.	Die Baulandsteuer, DStZ 1960 S. 241 ff.
(118)	derslb.	Neue Einheitswerte? KStZ. 1962 S. 201 ff.
(119)	derslb.	Grundsätze und Bedeutung einer neuen Einheitsbewertung, DStR. 1962/63 S. 525.
(120)	derslb.	Gedanken zur neuen Einheitsbewertung, DStZ. 1963 S. 333.
(121)	derslb.	Bewertung und Steuerlast des Grundeigentums, Das Wertpapier 1964 S. 487.

(122)	Rothkegel, Walter	Die Kaufpreise für ländliche Besitzungen im Königreich Preußen von 1895 - 1906, Leipzig 1910.
(123)	derslb.	Schätzungslehre für Grundbesitzungen, Berlin 1933.
(124)	derslb.	Landwirtschaftliche Schätzungslehre, Ludwigsburg 1947.
(125)	derslb.	Dringende Vorarbeiten der Finanzverwaltung für die Veranlagung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, DStZ. 1948 S. 38 ff.
(126)	derslb.	Bemerkungen zu der bevorstehenden neuen Hauptfeststellung der landwirtschaftlichen Einheitswerte, DStZ. 1949 S. 133 ff.
(127)	derslb.	Die Bedeutung des Betriebsgrößenproblems in der Besteuerung der Landwirtschaft, StW. 1951 Sp. 199 ff.
(128)	Ruckteschell-Weisse	Die Reform der Einheitsbewertung des Betriebs- und Grundvermögens, Schriftenreihe des Instituts FSt. H. 45, Bonn 1956.
(129)	Rudlof, H.	Das örtliche Aufkommen von Steuern, Schriftenreihe des Instituts FSt., H. 64, Bonn 1961.
(130)	Sasse, Christoph	Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen, AöR. Bd. 85 S. 423 ff.
(131)	Sattler, Herbert	Gemeindliche Finanzverfassung, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, herausgeg. von Hans Peters, 3. Bd., Berlin 1959, S. 1 ff.
(132)	Schäfer, Friedrich	Zur Frage der gemeindlichen Finanzreform, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Bd. 8, S. 65 ff., Stuttgart 1959.
(133)	Schanz, Georg	Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, Finanz-Arch. 1915 S. 84.
(134)	Scheuner, Ulrich	Die institutionelle Garantie des GG., in: Recht, Staat, Wirtschaft, Schriften des Innenmin. d. Landes NW. für staatswissenschaftliche Fortbildung, 4. Bd., Düsseldorf 1953.
(135)	Schmidt-Hoepke, A.	Soll die Grundsteuer die Gemeinden saniern? Industriekurier v. 20.5.1958 Nr. 75 S. 4

(136)	Scholz, Ernst	Das heutige Gemeindebesteuerungssystem in Preußen, Schriften des Vereins für Sozialpolitik 126. Bd., Leipzig 1908.
(137)	Graf Schwerin v. Krosigk, Lutz	Die finanzpolitische Bedeutung der Realsteuerreform, Der Gemeindetag 1937 S. 222 ff.
(138)	Seiler, Gerhard	Probleme der kommunalen Finanzwirtschaf Schriftenreihe der Ind. u. Haka Düsseldorf, H. 17, Düsseldorf 1964.
(139)	Sixt, Ludwig	Zur Neufassung des RBewG., StW. 1952 Sp. 39 ff.
(140)	Städtetag	Neue Lasten für die kommunale Selbstverwaltung, 1950 S. 217 ff.
(141)	Stenger, A.	Der Gesetzentwurf zur Änderung des BewG., VermStG. und ErbschStG., DStZ. 1956 S. 137 ff.
(142)	Spitaler, Armin	Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten, Festschr. f. Ottmar Bühler, Köln 1959, S. 207.
(143)	Terhalle, Fritz	Steuerlast und Steuerkraft, Jena 1921.
(144)	Thomsen, G.	Gedanken zur nächsten Hauptfeststellung des bebauten Grundvermögens, DStZ. 1951 S. 370 ff.
(145)	Trüdinger, O.	Die Kommunalbesteuerung in Württemberg. Schriften des Vereins für Sozialpolitik Bd. 126, Leipzig 1908.
(146)	Vialon, Friedrich-Karl	Haushaltsrecht, 2. Aufl., Berlin/Frankfurt 1959.
(147)	Weber, Werner	Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, Göttinger rechtswissenschaftl. Studien. H. 9 S. 45, Göttingen 1953.
(148)	Weil, Th.	Der Einheitswert der Mietwohngrundstücke und der gemischtgenutzten Grundstücke, DRuStD. 1948 H. 6 S. 19 ff.
(149)	derslb.	Grundstücksschätzung, 4. Aufl., Düsseldorf 1953.
(150)	Weinberger, Bruno	Die Gemeindefinanzen an der Jahreswende, Der Städtetag 1964 S. 1 ff.

(151) Willeke, Wilhelm — Die gemeindliche Finanzreform, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, H. 8 S. 55, Stuttgart 1959.

(152) derslb. — Das Bewertungsgesetz im Bundestag, KPB. 1965 S. 105 ff.

(153) Wixforth, Gerd — Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen, Diss. Münster 1962.

(154) Zuhorn-Hoppe — Gemeindeverfassung, 2. Aufl., Bonn 1962.

A b k ü r z u n g e n

Änd. G.	Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes
A. f. A.	Absetzung für Abnutzung
A I Z	Allgemeine Immobilien-Zeitung
A O	Abgabenordnung
A ö R	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
B V O	Berechnungsverordnung
B B	Betriebsberater
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BrD.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BtD.	Bundestagsdrucksache
BVerwG.	Bundesverwaltungsgericht
DGemStZ.	Deutsche Gemeindesteuer-Zeitung
D Ö V	Die öffentliche Verwaltung
DRuStD.	Der Rechts- und Steuerdienst
DStR.	Deutsches Steuerrecht
DSt-Rund.	Deutsche Steuerrundschau
DStZ.	Deutsche Steuer-Zeitung
Einf.G. RealStG.	Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen
Entw.	Entwurf
ESt.	Einkommensteuer
EW.	Einheitswert
EWG.	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FAZ.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
F. A.	Finanzamt
Fin. Arch. N. F.	Finanz-Archiv, Neue Folge
F. M. Bl.	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen
GewStG.	Gewerbesteuergesetz
G. G.	Grundgesetz

GrStG.	Grundsteuergesetz
H. d. F.	Handbuch der Finanzwissenschaft
H. W. S.	Handwörterbuch der Staatswissenschaften
Ind. u. Haka	Industrie- und Handelskammer
Institut FSt.	Institut "Finanzen und Steuern"
KAG.	Kommunalabgabengesetz
KPB	Kommunalpolitische Blätter
KStZ.	Kommunale Steuerzeitschrift
KW.	Kommunalwirtschaft
RBew.G.	Reichsbewertungsgesetz
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
Stat. Jahrb.	Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik
StO.	Steuerordnung
Sp.	Spalte
StW.	Steuer und Wirtschaft
Verw. Akad.	Verwaltungsakademie
Wohnb. G.	Wohnungsbaugesetz
WSt.	Wirtschaft und Statistik

E i n l e i t u n g

Die Notwendigkeit und Dringlichkeit einer Neuordnung des gemeindlichen Steuersystems, die schon in der Regierungserklärung vom 29. 11. 1961[1]) als eine der wichtigsten Aufgaben der Bundesregierung bezeichnet worden war, wurde durch die Regierungserklärung vom 6. 2. 1963[2]) nachdrücklich bestätigt.

Die Bundesregierung hat damit ihre Aufmerksamkeit erneut einem Problem zugewandt, das die öffentliche Diskussion schon seit längerer Zeit unter dem Stichwort "Gemeindefinanzreform" beschäftigt. Die Einnahmegrundlage der Gemeinden und damit vor allem das gemeindliche Steuersystem gilt nach dem Urteil von Sachkennern als qualitativ unbefriedigend: Sie baut wesentlich auf einer Steuer, der Gewerbesteuer, auf und läßt die Masse der Gemeindeeinwohner von jeder kommunalen Steuerbelastung frei. Von den Gemeinden wird dieses Finanzsystem darüber hinaus auch quantitativ als unzureichend empfunden und als Ursache für die beträchtliche kommunale Verschuldung angesehen.

Die Vorschläge, die zur Verbesserung dieser Lage unterbreitet worden sind, zeichnen sich durch eine außerordentliche Vielfalt aus. Sie reichen von Bestrebungen, den Gemeinden im Rahmen einer grundlegenden Neuverteilung der Steuerquellen aus ihren Schwierigkeiten zu helfen, bis zu Überlegungen, die Neuordnung der kommunalen Finanzen regionalen Maßnahmen der Länder zu überlassen. Fast einhellig wird dabei jedoch die Forderung nach einer Aufwertung der Grundsteuer erhoben. Erst neuerdings hat sie starken Auftrieb erhalten durch den von der Bundesregierung am 1. 10. 1963 im Bundestag eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes[3]); er ist am 13. 8. 1965 als Gesetz verkündet worden[4]).

Für den genannten Vorschlag spricht vor allem, daß seiner

---

[1]) Bulletin Nr. 223 v. 29. 11. 1961.
[2]) Bulletin Nr. 25 v. 7. 2. 1963.
[3]) BtD. IV/1488.
[4]) BGBl. I S. 851.

Verwirklichung nicht die erheblichen Schwierigkeiten entgegenstehen würden, die mit einer Zuweisung neuer Steuerquellen naturgemäß verbunden sind. Weiterhin gewinnt er aber auch im Hinblick auf den Ausbau des Gemeinsamen Marktes an Bedeutung: Die Gewerbesteuer wird sich nämlich wegen der ihr eigenen wettbewerbsverzerrenden Auswirkungen bei Durchführung der geplanten Steuerharmonisierung zwischen den Mitgliedsländern der Gemeinschaft voraussichtlich nicht erhalten lassen; eine aufgewertete Grundsteuer könnte den entstandenen Steuerausfall möglicherweise zum Teil ausgleichen.

Die vorliegende Untersuchung will aufzeigen, inwiefern ein Beibehalten der Grunssteuer für die künftige Gemeindebesteuerung sinnvoll und eine Aufwertung dieser Steuer möglich ist. Da die Befürworter einer sog. "Revalorisierung" der Grundsteuer ihren Vorschlag vor allem auf die mit der Grundbesteuerung in der Vergangenheit gemachten Erfahrungen stützen, ergibt sich die Notwendigkeit, einleitend eine Darstellung der bisherigen Bedeutung der Grundsteuer für die kommunalen Finanzen zu geben. Es folgt eine Beurteilung der von dem Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes zu erwartenden Auswirkungen, soweit sie für die Höhe des Grundsteueraufkommens von Bedeutung sein können. Abschließend soll zu einem Vorschlag Stellung genommen werden, der die Aufgaben der Grundbesteuerung mit den Zielen der Gemeindepersonensteuer verbinden will.

ERSTER HAUPTTEIL

Die Grundsteuer als Bestandteil des Gemeindesteuersystems in Vergangenheit und Gegenwart

Erstes Kapitel

Die Bedeutung der Grundsteuer für die Gemeinden vor der Miquel'schen Steuerreform

§ 1 Die Ausgangspunkte und die Entwicklung der Grundbesteuerung bis zum Ende des 19. Jahrhunderts

Die Grundsteuer, die sich ihrem Wesen nach als Abgabe gewisser Teile des Bodenertrages an die öffentliche Hand darstellt, ist die älteste der heutigen Gemeindesteuern.[1]) Als Vermögensteuer ausgebildet, erwies sie sich bereits in Zeiten rudimentärer Besteuerung als ergiebige Geldquelle und galt als unentbehrliche Stütze der landesherrlichen Finanzen. Mit den im Laufe des 18. Jahrhunderts wachsenden finanziellen Bedürfnissen der Staaten vermochte die Grundsteuer in ihrer bisherigen Ausgestaltung jedoch nicht mehr zu befriedigen. Sowohl die noch aus der Zeit der Lehensverfassung stammenden Privilegien des grundbesitzenden Adels wie auch das auf Selbsteinschätzung beruhende Steuererhebungsverfahren[2]) waren die Ursache für beträchtliche Steuerausfälle. Dazu kam, daß die der Steuer zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen in steigendem Maße Anlaß zur Kritik gaben[3]): Die Steuerbemessung nach Morgen, Hufe oder Tagwerk erwies sich als ungeeignet, den mit steigender Bodenkultur sichtbar gewordenen Unterschieden im Ertrag der einzelnen Bodenflächen Rechnung zu tragen.

Vorbild für die notwendig gewordene Neugestaltung der Grundsteuer wurde die in Frankreich im Verlauf der Revolution von 1790 eingeführte Contribution foncière.[4]) Unter Außerachtlassung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, wie Stand und Leistungsfähigkeit, knüpfte sie die Besteuerung des Grund und Bodens ausschließlich an den aus dem Grundstück fließenden Ertrag und gab

---

[1]) Bräuer (10) S. 1242.
[2]) Kölle (75) S. 1476 ff.
[3]) Bräuer (9) S. 11.
[4]) Froboess (34) S. 296.

damit der Grundsteuer im Bereich der deutschen Staaten die für sie noch heute kennzeichnende Ausformung einer Ertragssteuer.[1])

Nicht zu übersehen waren allerdings die mit der neuen Steuer verbundenen Probleme steuertechnischer Art. Sie ergaben sich vor allem daraus, daß eine wirkliche Ertragsbesteuerung nur durchzuführen ist, wenn es gelingt, die Steuer ausschließlich auf den dem Grund und Boden zuzurechnenden Ertrag zu legen.[2]) Da eine Ausscheidung dieses Ertragsanteils aber auf unüberwindliche Schwierigkeiten stieß[3]), mußte man bald auf seine Aussonderung verzichten und besteuerte den Ertrag (meist den Reinertrag) des Grundstücks schlechthin.[4]) Weiterhin erwies es sich als unmöglich, den Ertrag aller Grundstücke zahlenmäßig genau zu bestimmen. Infolgedessen mußte man sich bei der Ausgestaltung der Grundsteuer damit zufrieden geben, den Ertrag wenigstens annähernd mit Hilfe von Schätzungen und Einordnung der Grundstücke in Ertragsklassen zu erfassen. Die darin liegenden Schwierigkeiten äußerten sich in einer unübersehbaren Vielfalt von Grundsteuerordnungen, die nicht nur von Land zu Land, sondern auch örtlich erhebliche Unterschiede in der Ausbildung aufwiesen.[5]) Noch vergrößert wurde diese Buntscheckigkeit der Grundbesteuerungsformen, als sich mit Zunahme der städtischen Bevölkerung von der Grundsteuer die Gebäudesteuer als Abgabe vom überbauten Grundbesitz abspaltete. Erst als im Laufe des 19. Jahrhunderts die Staaten durch Einführung von Katastern[6]) der Grund- und Gebäudebesteue-

---

[1]) Die steuertechnischen Bezeichnungen für die Grundsteuer in dieser Ausformung lauten auch: Objektsteuer, weil sie im Gegensatz zur Subjektsteuer die Steuererhebung nur an das Steuerobjekt, den Grund und Boden, knüpft, oder Realsteuer, weil Steuergegenstand reale Vermögensobjekte sind.

[2]) Moll (96) S. 414.

[3]) Aereboe (2) S. 78.

[4]) Herold (52) S. 6.

[5]) Allein in den östlichen Provinzen des Landes Preußen bestanden noch Mitte des 19. Jahrhunderts 20 Hauptsteuersysteme mit ca. 100 Unterarten.

[6]) Die Grundsteuerkataster enthielten erstmals Aufzeichnungen über von amtlicher Seite durchgeführte Bodenvermessungen und Einschätzungen der objektiven Ertragsfähigkeit (Bonitierung) der Böden.

rung eine einheitliche Besteuerungsgrundlage verschafften,[1]) wurde wenigstens die örtliche Verschiedenheit der Besteuerungsformen beseitigt; von Land zu Land blieb sie indessen infolge des länderweise nach verschiedenen Gesichtspunkten erfolgten Aufbaus der Kataster bestehen:

So hatte etwa Preußen seine Reinertragssteuer auf dem geschätzten mittleren Geldreinertrag aufgebaut. Bayern berechnete die Ertragsfähigkeit seiner Böden nach dem bei üblicher Wirtschaft erzielbaren Ernteertrag. Baden endlich legte - entsprechend der bei ihm eingeführten Grundwertsteuer - ein auf Kaufpreissammlungen aufgebautes Kataster an.

Die starken Unterschiede bei der Grundbesteuerung zwischen den einzelnen Staaten sind ein für die Besteuerung des Grund und Bodens vor der Miquel'schen Steuerreform typisches Kennzeichen. Es ließt sich endgültig erst in den dreißiger Jahren unseres Jahrhunderts beseitigen.

§ 2 Das finanzielle Gewicht der Grundsteuer im Rahmen der Gemeindefinanzen

Für die Gemeindehaushalte waren die Realsteuern und damit auch die Grund- und Gebäudesteuern zu Beginn des 19. Jahrhunderts von nur untergeordneter Bedeutung. Das hatte seine Ursache einmal darin, daß die Kommunen das gemeindeeigene Grundvermögen, welches in beträchtlichem Ausmaße zur Verfügung stand, in erster Linie zur Deckung ihrer Ausgaben heranzogen. Zum anderen brachten die aus Gerichts-, aus Polizei- und aus Marktrechten fließenden Gebühren und Sporteln so erhebliche Einnahmen, daß Steuern in nur geringem Umfang erhoben zu werden brauchten.[2]) Die wachsenden Gemeindegrößen und die damit Hand in Hand gehende Zunahme kommunaler Aufgaben machte es jedoch bald notwendig, die Gemeindebsteuerung mehr als bisher auszubauen und dabei stärker auf die Realsteuern zurück-

---

[1]) In: Preußen durch Gesetz vom 21. 5. 1861; in Bayern mit Reskript vom 13. 3. 1811; Baden durch Gesetz vom 20. 7. 1830.

[2]) Vgl. von Rath (112) S. 1.

zugreifen. Da aber der Staat - noch als Ausfluß des Absolutismus - die Realsteuern an sich gezogen hatte und ihre selbständige Ausschöpfung seitens anderer Steuergläubiger durch einschränkende Bestimmungen schützte[1]), blieben die Gemeinden in der Regel auf Zuschläge zu den staatlichen Steuern beschränkt.[2])

Mochte aus steuertechnischen Gründen für die Gemeinden ein solches Verfahren nicht ohne Vorteile sein, für den Staat ließ sich die Gefahr einer steuerlichen Überlastung seiner Steuerquellen und einer dadurch bedingten Minderung ihrer Ertragsfähigkeit nicht von der Hand weisen.

In Preußen begann sich eine solche Entwicklung am deutlichsten bei der staatlichen Einkommensteuer abzuzeichnen, mit deren Hilfe vor allem die Städte den überwiegenden Teil ihres Finanzbedarfs deckten, während sie die Realsteuern - und damit hauptsächlich die Grund- und Gebäudesteuer, denn die Gewerbesteuern spielten noch keine nennenswerte Rolle - in nur geringem Umfang zum Haushaltsausgleich heranzogen. Gesetzgeberische Maßnahmen verstärkten noch diese Tendenz, die durch den Einfluß des Haus- und Grundbesitzes auf die Gemeindevertretungen schon begünstigt wurde.[3]) Wie sich die beschriebene Lage in Zahlen ausgedrückt darstellte, zeigt Tabelle 1:

Das Gesamtaufkommen der preußischen Gemeinden an direkten Steuern betrug im Rechnungsjahr 1880/81 153.577,323 M. Davon wurden 107.199,864 M, das sind 70 v. H.!, in Form von Zuschlägen zu den staatlichen Steuern aufgebracht. In den Stadtgemeinden entfielen 50.644,48 M, also 53 v. H.,

---

[1]) In Preußen z. B. war es den Gemeinden nach der revidierten Städteordnung vom 17. 3. 1831 nur dann erlaubt, eigene Steuern einzuführen, wenn diese weder den freien Verkehr noch den Eingang der staatlichen Steuern beeinträchtigten.

[2]) So z. B. in Preußen, Oldenburg, Braunschweig, Lippe, Bayern, Baden und Württemberg; nur in Sachsen konnten die Gemeinden eigene Steuersysteme entwickeln.

[3]) Nach der Städteordnung von 1808, § 85, waren wenigstens 23, nach der revidierten Städteordnung von 1831, § 49, wenigstens die Hälfte der Stadtverordneten Grundbesitzer.

Tabelle 1

Art, Verteilung und Aufbringung der direkten Gemeindeabgaben in den Stadt- und Landgemeinden (Preußen) im Rechnungsjahr 1880/81

Direkte Gemeindesteuern	Überhaupt in den Stadtgemeinden	Überhaupt in den Landgemeinden	Überhaupt in dem Staat	auf den Kopf der Bevölkerung in den Stadtgemeinden	auf den Kopf der Bevölkerung in den Landgemeinden	auf den Kopf der Bevölkerung in dem Staat	in Prozenten in den Stadtgemeinden	in Prozenten in den Landgemeinden	in Prozenten in dem Staat
	M	M	M	M	M	M	%	%	%
Zuschläge zur Grundsteuer	1.869.051	18.067.765	19.936.816	0,20	1,15	0,79	2	31	13
Zuschläge zur Gebäudesteuer	6.838.161	5.194.189	12.032.350	0,72	0,33	0,48	7	9	8
Zuschläge zur Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer	50.664.482	22.117.974	72.782.456	5,35	1,41	2,89	53	38	47
Zuschläge zur Gewerbesteuer	1.239.117	1.209.125	2.448.242	0,13	0,08	0,10	1	2	2
Zuschläge zu den dir. Staatsst. insgesamt	60.610.811	46.589.053	107.199.864	6,40	2,97	4,26	63	80	70
Besond.GemeindeESt.	16.673.490	2.036.338	18.709.828	1,76	0,13	0,74	18	3	12
Wohnungs-u.MietSt.	11.159.825	61.341	11.221.166	1,20	0,00	0,44	12	0	8
Hundesteuer	1.202.370	568.547	1.770.917	0,13	0,04	0,07	1	1	1
Sonst.bes.KommRealSt.	5.669.803	5.508.183	11.177.986	0,59	0,35	0,45	6	10	7
Sonst.bes.KommPersSt.	290.864	3.206.698	3.497.562	0,03	0,20	0,14	0	6	2
Aufk.d.Ertr.-u.RealSt. bezw. Steuerzuschläge	15.616.132	29.979.262	45.595.394	1,65	1,91	1,82	16	52	30
Aufkomm.an PersonalSt. bezw.Steuerzuschlägen	79.991.031	27.990.898	107.981.929	8,46	1,79	4,29	84	48	70

Quelle: Zeitschrift des Königlich-Preußischen statistischen Bureaus, Ergänzungsheft IX, Berlin 1882.

auf Zuschläge zur ESt. und nur 8.707,212 M = 9 v. H.!, auf Zuschläge zu den Grund- und Gebäudesteuern. In den Haushalten der Landgemeinden war dagegen - infolge ihrer einseitigen Wirtschaftsstruktur - die Stellung der Grund- und Gebäudesteuern (23.261,954 M = 40 v. H.) etwas stärker als die der ESt. (22.117,974 M = 38 v. H.) entwickelt.

Die starke Stellung der ESt. im Rahmen der gemeindlichen Finanzen ergibt sich auch aus dem auf den Kopf der Bevölkerung umgerechneten Aufkommen an direkten Gemeindesteuern. Es machte in den Städten für die ESt. mehr als das Fünffache des für die Grund- und Gebäudesteuer aufzubringenden Betrages aus; in den Landgemeinden war dagegen die Belastung mit Grund- und Gebäudesteuern wesentlich stärker als die durch die staatliche ESt.

Der ungleichmäßigen Heranziehung staatlicher Einkommen- und Realsteuern zur kommunalen Bedarfsdeckung entsprachen die zwischen diesen Steuern von Gemeinde zu Gemeinde bestehenden beträchtlichen Belastungsunterschiede. Wie Tabelle 2 zeigt, kamen von 203 untersuchten Städten mit mehr als 10.000 Einwohnern nur 22 - rund 10 v. H. - mit Einkommensteuerzuschlägen in Höhe von 50 - 100 v. H. zu den Staatssteuern aus; über die Hälfte - 112 - erhoben Zuschläge von 100 - 200 v. H. Dabei verzichteten von den 22 erstgenannten Städten je 4 gänzlich auf die Einhebung von Grund- und Gebäudesteuern und nur etwas über die Hälfte dieser Städte - 14 und 12 - erhoben mehr oder weniger gleich hohe Zuschläge zur Grund- und Gebäudesteuer wie zur Einkommensteuer. Bei der zweiten Gruppe ließen sogar 35! und 32! Städte die Grund- und Gebäudebesitzer von einer besonderen Steuerbelastung frei und erreichten nur in 5 und in 10 Städten die Zuschläge zu den Grund- und Gebäudesteuern die bei den Einkommensteuerzuschlägen festgestellte Höhe. Die Verhältnisse gestalteten sich weniger kraß in den kleineren Städten und Landgemeinden; jedoch gab auch dort die tendenzielle Höherbelastung der ESt. gegenüber den RealSt. Anlaß zur Kritik.

An dieser Fehlgestaltung krankte sowohl das Staats- wie

Tabelle 2

Die Grund- und Gebäudesteuerzuschläge in den preußischen Städten und Landgemeinden

Es erhoben 1892/93	mit Einkommensteuersätzen in % der Staatssteuer		
	50 - 100 %	100 - 200 %	200 - 300 %
a) von 205 Städten mit mehr als 10.000 Einw. Einkommensteuer . . .	22	112	58
0 % Grundsteuer	4	35	18
0 % Gebäudesteuer	4	32	17
(in Prozent der betr. RealSt.)			
von 50 Grundsteuer	14	37	18
bis 100 % Gebäudesteuer	12	26	15
über Grundsteuer	-	5	5
100 % Gebäudesteuer	-	10	6
b) von 420 Städten unter 10.000 Einw. Einkommensteuer . . .	65	212	90
0 % Grundsteuer	6	50	42
0 % Gebäudesteuer	4	51	41
von 50 Grundsteuer	35	54	20
bis 100 % Gebäudesteuer	38	58	19
über Grundsteuer	5	67	13
100 % Gebäudesteuer	2	62	16
c) von 923 Landgemeinden Einkommenst.	255	308	115
0 % Grundsteuer	3	4	5
0 % Gebäudesteuer	7	8	5
von 50 Grundsteuer	131	145	31
bis 100 % Gebäudesteuer	122	133	31
über Grundsteuer	10	108	68
100 % Gebäudesteuer	10	110	68

Quelle: Auszug aus v. Kaufmann (69) S. 299.

das Gemeindefinanzwesen. Die hohe Belastung der staatlichen ESt. durch die Gemeinden beeinträchtigte den Ertrag aus dieser Steuer[1]), ja gefährdete sie als solche[2]); für die Gemeinden führte andererseits die enge Bindung ihres Steuerwesens an die Zuschläge zur ESt. zu dauernden Einnahmeschwankungen[3]), die, durch das Ab und Auf der wirtschaftlichen Entwicklung bedingt, sich um so empfindlicher auswirkten, als wegen der staatlichen Inanspruchnahme die Ausschöpfung der Grund- und Gebäudesteuern nicht verstärkt werden konnte.

Die Gemeindebesteuerung befand sich in den süddeutschen Staaten in keiner günstigeren Lage. In diesen Ländern - die ihr Besteuerungswesen ausschließlich auf Ertragssteuern aufgebaut hatten[4]) - fehlte zwar eine Steuer, die in ähnlichem Umfang wie die preußische ESt. angespannt werden konnte; die Kommunalbesteuerung zeichnete sich daher durch eine größere Ausgewogenheit aus, die vor allem in einer stärkeren Heranziehung der Grund- und Gebäudesteuern zum Ausdruck kam (Tabelle 3). Gleichwohl führte auch dort der Verlust des selbständigen Besteuerungsrechtes bei den Gemeinden zu Auswirkungen, die auf die Dauer nicht zu befriedigen vermochten. So weist Kutzer für Bayern darauf hin, daß der Zwang, die Staatssteuern - und damit auch die Grund- und Gebäudesteuern - gleichmäßig anzuspannen, zu großen Ungerechtigkeiten führte, da auf diese Weise eine Berücksichtigung örtlicher Verhältnisse, insbesondere wirtschaftlicher Verschiedenheiten, unmöglich war[5]). Ähnliche Unzulänglichkeiten im gemeindlichen Steuerwesen stellte Trüdinger für Württemberg fest.[6])

§ 3 Die Miquel'sche Steuerreform

1 Anlaß und Grundzüge der Reform

Als erstes Land schickte sich Preußen im Jahre 1893 an, die aufgezeigten Schwierigkeiten mit Hilfe der Reform zu

---

1) Kröll (79) S. 10.
2) von Rath (112) S. 18.
3) von Kaufmann (69) S. 119.
4) Ringelmann-Freudling (113) S. 1.
5) Kutzer (82) S. 238.
6) Trüdinger (145) S. 266.

Tabelle 3

Vergleichende Zusammenstellung der Steuereinnahmen einiger
süd- und einiger norddeutscher Städte für das Rechnungsjahr 1892/93

Städte	Allgemeine EinkSteuer	Mietsteuer	Aufwand-steuer	Verkehrs-steuer	Verbrauchs-steuer	Grund- u. GebäudeSt.	Sonst. Er-tragsst.	Gr.-Geb-St. in v.H. d. Ges.Einn.
Augsburg	-	-	18.457	181.884	570.987	233.784	581.522	14
München	-	-	107.174	832.500	2.133.226	1.788.762	2.846.767	23
Nürnberg	-	-	23.199	116.831	1.929.418	628.979	1.155.573	32
Stuttgart	-	-	47.428	27.374	1.058.989	1.268.758	1.646.457	30
Berlin	13.856.290	12.719.554	387.343	-	587.479	5.825.987	-	16
Dortmund	1.921.511	-	21.600	-	-	60.771	600	11
Düsseldorf	2.283.234	-	66.327	-	129.486	331.183	149.117	3
Frankfurt/O.	530.056	-	6.915	-	-	98.200	-	15

Quelle: Statistisches Jahrbuch deutscher Städte
Abt. XVIII Gemeindesteuern, 4. Jahrgang
S. 306, Breslau 1894.

beseitigen, die unter dem Namen des preußischen Finanzministers Miquel in die Geschichte der Finanzwissenschaft eingegangen ist. Anlaß dazu bildete einmal der Umstand, daß das bestehende Steuersystem den erneut gewachsenen finanziellen Bedürfnissen des Staates und der Gemeinden immer weniger gerecht zu werden vermochte. Es stellte sich vor allem bei den Gemeinden infolge des Anwachsens der Bevölkerung, ihrer Zusammendrängung in den Städten und nicht zuletzt durch die bereits damals übliche Überweisung staatlicher Aufgaben eine Finanznot ein, die das Gleichgewicht der kommunalen Haushalte ernsthaft bedrohte[1]).

Neben der Unzulänglichkeit der Finanzausstattung gab aber auch die Notwendigkeit, das Steuerwesen den modernen Erkenntnissen der Finanzwissenschaft anzupassen, einen Anstoß zur Reform. Mit dem inzwischen zum maßgeblichen Prinzip staatlicher Steuererhebung ausgebildeten Grundsatz der Besteuerung der Staatsangehörigen nach der Leistungsfähigkeit war es nämlich nicht zu vereinbaren, daß das geltende Steuersystem noch in weiten Bereichen auf Abgaben aufbaute, die zwar die verschiedene Steuerkraft der Güterquellen, nicht aber auch die der Personen berücksichtigten[2]). Von den damit angesprochenen Ertragssteuern widersprachen die Grund- und Gebäudesteuern außerdem auch noch dem schon von Adolph Wagner verfochtenen Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit[3]): Infolge ihrer engen Bindung an die aus Gründen des finanziellen Aufwands[4]) nur in großen Zeitabständen nachprüfbaren Kataster konnten sie der Wertentwicklung nicht rasch genug folgen; sie waren eine dauernde Quelle steuerlicher Ungerechtigkeiten.

Erschien danach das Ausscheiden der Ertragssteuern aus dem staatlichen Steuersystem als geboten, so konnte gleiches im Hinblick auf die Gemeindebesteuerung nicht gesagt werden. Die Gemeinden galten wesentlich als wirtschaftliche

---

[1]) Falck (33) S. 19.
[2]) Adickes (1) S. 50.
[3]) Moll (96) S. 341.
[4]) Die Kosten der Grundsteuerneuveranlagung zum 21. 5. 1861 beliefen sich im preußischen Staatsgebiet auf 50.560.232 M!

Verbände, die zwar in vielen Beziehungen an der Erfüllung unmittelbarer Staatszwecke beteiligt waren, jedoch an erster Stelle diejenigen Vorbedingungen zu erfüllen hatten, auf denen das nachbarlich wirtschaftliche Zusammenleben und die Erwerbstätigkeit ihrer Bewohner beruhten[1]). Ein Teil der dafür notwendigen Ausgaben gereichte zwar allen Einwohnern gleichmäßig zum Vorteil, ein anderer Teil kam aber besonders den mit den Gemeinden untrennbar verbundenen Objekten - wie Grund-/Hausbesitz und Gewerbebetrieb - zugute oder wurde doch durch sie veranlaßt. Es entsprach dem schon vom Freiherrn vom Stein in seiner Städteordnung zum Grundsatz gemeindlicher Besteuerung erhobenen Äquivalenzprinzip[2]), wenn die Eigentümer der vorgenannten Objekte entsprechend der ihnen eingeräumten Vorteile bezw. der von ihnen verursachten Kosten besonders zur kommunalen Lastentragung herangezogen wurden. Dieses Ziel ließ sich aber am besten mit der Grund- und Gebäudesteuer bezw. der Gewerbesteuer erreichen. Überdies boten diese Steuern infolge ihrer Objektbezogenheit eine Gewähr dafür, daß den Gemeinden auch in wirtschaftlich ungünstigen Zeiten die für die Ausgabendeckung notwendigen finanziellen Mittel zur Verfügung standen.

Wenn die Realsteuern - wie oben ausgeführt - den Voraussetzungen einer gerechten Steuerverteilung im Staate nicht entsprachen, so standen gleiche Bedenken ihrer Verwendung als Kommunalsteuern nicht entgegen: Auf Grund ihrer Nähe zu den Besteuerungsobjekten sind die Gemeinden besser als der Staat in der Lage, sie zu überblicken und ihre steuerliche Leistungsfähigkeit zu beurteilen.

Durch einen Umbau des gesamten Finanzsystems hoffte Miquel, die staatliche wie gemeindliche Besteuerung den neuen Erfordernissen anzupassen. Kernstück seiner Reform bildete die mit Gesetz vom 14. Juli 1893[3]) verfügte

---

[1]) Adickes (1) S. 51.

[2]) Vgl. Ordnung für sämtliche Städte der preußischen Monarchie mit der zugehörigen Instruktion behufs der Geschäftsführung der Stadtverordneten bei ihren ordnungsmäßigen Versammlungen vom 19.11.1908, §§ 26, 44.

[3]) Gesetz wegen Aufhebung direkter Staatssteuern vom 14. Juli 1893, G.S. von 1893, Nr. 21, S. 114, § 1.

Außerhebungsetzung der Ertragssteuern für den Staat und ihre Zuteilung an die Gemeinden; der Staat wurde durch eine neueingeführte Ergänzungssteuer entschädigt. Das kommunale Zuschlagsrecht zur staatlichen Einkommensteuer blieb zwar erhalten, jedoch war es der Höhe nach begrenzt. Die Grundsätze der neuen Kommunalbesteuerung wurden in dem zum gleichen Zeitpunkt erlassenen Kommunalabgabengesetz[1]) kodifiziert.

II Besondere Bedeutung der Reform für die Grundsteuer

Für die Grund- und Gebäudesteuer lag die Hauptbedeutung der Reform naturgemäß in ihrer Übertragung an die Gemeinden; war doch damit die Voraussetzung dafür geschaffen, diesen Steuern auf kommunaler Ebene zu größerem Gewicht zu verhelfen. Gleichzeitig wurde den Gemeinden aber auch Gelegenheit gegeben, diese Steuern ihren besonderen Bedürfnissen anzupassen: Daß sich durch die Zuteilung der Realsteuern an die Gemeinden eine Reform der großenteils veralteten Grund- und Gebäudesteuern anbahnen möge, war einer der Lieblingsgedanken Miquels gewesen.

Das erklärt, weshalb die Gemeinden schon durch die äußere Anordnung des Gesetzestextes im KAG auf die Einführung besonderer, d. h. eigener Steuern vom Grundbesitz hingewiesen wurden (§§ 25, 29 KAG). Als Formen eigener Besteuerung waren empfohlen: Die Umlegung der Steuern nach dem Reinertrag, dem Nutzungs-, auch Pacht- oder Mietwert, wie nach dem gemeinen Wert. Dabei stellte sich die Möglichkeit, die Grundbesteuerung auf dem gemeinen Wert aufbauen zu können, als ein besonderer Fortschritt dar. Dieser Bemessungsmaßstab öffnete nämlich endlich dort, wo die Besteuerung nach dem Ertrage zu ungerechtfertigten Vorteilen einzelner Grundbesitzer geführt hatte (z. B. bei Bauland), den Weg zu einer den tatsächlichen

---

[1]) G.S. von 1893 Nr. 21 S. 152 - 184.

Wertverhältnissen entsprechenden und damit gerechten Besteuerung.

Einer wertkonformeren Grundbesteuerung sollte auch die Vorschrift des § 27 Abs. 2 KAG dienen. Unter Durchbrechung des Grundsatzes, daß alle im Gemeindegebiet gelegenen Grundstücke steuerlich gleichmäßig zu belasten waren (§ 27 Abs. 1 KAG), ließ sie eine erhöhte Besteuerung bei solchen Grundstücken zu, deren Wert sich infolge der Festsetzung von Baufluchtlinien erhöht hatte (sog. Bauplatzsteuer).

Bei der Bedeutung, die das KAG dem Ausbau der Besteuerung beimaß, war freilich nicht zu übersehen, daß die Steuern nur als sekundäre Mittel gemeindlicher Bedarfsdeckung angesehen wurden. § 2 KAG formulierte:

> "Die Gemeinden dürfen von der Befugnis, Steuern zu erheben, nur insoweit Gebrauch machen, als die sonstigen Einnahmen, insbesondere aus dem Gemeindevermögen, aus Gebühren, Beiträgen etc. zur Deckung ihrer Ausgaben nicht ausreichen."

Daß dieser Grundsatz den tatsächlichen Verhältnissen schon damals nicht völlig gerecht wurde, deutete Scholz an, wenn er darauf hinwies, daß stets und überall die Steuern das Rückgrat der Gemeindefinanzen bildeten.[1])

Wie bisher blieben die Gemeinden befugt, die Höhe der Realsteuerhebesätze eigenverantwortlich festzusetzen. Um jedoch eine möglichst gleichmäßige Verteilung der Steuerlast auf die Einwohner zu gewährleisten, wurden die Realsteuern gleichzeitig mit ihrer Übertragung an die Gemeinden in ein Kopplungsverhältnis gesetzt, das sich sowohl auf das Belastungsverhältnis dieser Steuern untereinander (§ 56 KAG) als auch auf ihr Verhältnis zu den Einkommensteuerzuschlägen bezog (§ 54 Abs. 2 KAG). Die Bedeutung dieser Regelung lag - wie Nöll zu Recht betonte[2]) - darin, daß sie die in der Vergangenheit oft bedenkliche Abhängigkeit der Steueranspannung von den

---

[1]) Scholz (136) S. 282.
[2]) Nöll (101) S. 3.

jeweiligen Mehrheitsverhältnissen in den Gemeindeparlamenten unterband und so die einseitige Ausschöpfung bestimmter Steuerquellen verhinderte.

Auf diese Weise kam ein Gemeindesteuersystem zustande, das sich durch die besondere Ausgewogenheit auszeichnete, mit der es die Einwohner zur finanziellen Bedarfsdeckung heranzog: Durch die Einkommensteuerzuschläge und durch die Gewerbesteuer war es beweglich genug, um der jeweiligen konjunkturellen Entwicklung folgen zu können, während sich die Grundsteuer infolge der ihr eigenen Unbeweglichkeit in wirtschaftlich ungünstigen Zeiten stabilisierend auszuwirken vermochte.

III Ergebnisse der Reform

Die Ausgeglichenheit des Besteuerungssystems fand in der wachsenden Bedeutung der Realsteuern für die gemeindliche Finanzwirtschaft ihren sichtbaren Ausdruck. Wie sich aus Tabelle 4 ergibt, hat sich alsbald mit dem Inkrafttreten des KAG - ganz den Vorstellungen Miquels entsprechend - das Verhältnis der Realsteuern zu den Einkommensteuerzuschlägen im Sinne einer Entlastung der ESt. verschoben: Innerhalb eines Rechnungsjahres (von 1894/95 auf 1895/96) verdreifachte sich durchschnittlich das Realsteueraufkommen, wobei die Grund- und Gebäudesteuereinnahmen eine Verdoppelung erfuhren; in demselben Zeitraum ging das Aufkommen aus den Einkommensteuerzuschlägen um etwa ein Viertel zurück. Bis zum Rechnungsjahr 1903/04 hatten sich die Realsteuereinnahmen fast verdreifacht. Die ESt.-beträge wuchsen bis zu diesem Zeitpunkt nur wenig. Sie erbrachten allerdings in fast allen aufgeführten Städten den Hauptteil der kommunalen Steuereinnahmen. Das Grund- und Gebäudesteueraufkommen stand dem jedoch nur noch um ein Weniges nach; diese Steuern bildeten nunmehr den zweiten Hauptträger im Steuerhaushalt der Gemeinden.

Nicht alle mit dem KAG verbundenen Hoffnungen gingen freilich in Erfüllung. So erwies sich eine in § 54 KAG vor-

Tabelle 4

Die in den Rechnungsjahren 1894/95, 1895/96 und 1903/04 in einigen preußischen Städten erhobenen Grund- und Einkommensteuern

Städte	Rechnungsjahr	Gebäude-/Grundst.	Realsteuern insg.	EinkSt.
Aachen	1894/95	206.780	276.821	1.473.486
	1895/96	509.260	727.060	1.001.380
	1903/04	1.032.340	1.502.815	1.995.268
Berlin	1894/95	6.190.000	6.140.500	22.335.553
	1895/96	15.937.400	21.742.800	21.301.740
	1903/04	21.219.827	30.259.520	28.316.365
Breslau	1894/95	980.250	1.934.450	4.901.439
	1895/96	2.227.500	3.168.600	3.385.274
	1903/04	3.136.524	4.498.093	6.694.195
Danzig	1894/95	248.495	248.495	1.305.000
	1895/96	689.740	891.940	1.185.000
	1903/04	923.289	1.216.903	1.699.532
Essen	1894/95	142.192	262.292	1.404.100
	1895/96	395.800	666.000	1.218.145
	1903/04	1.042.385	2.161.522	3.463.287
Köln	1894/95	627.000	822.540	4.473.350
	1895/96	2.107.717	2.871.829	2.952.850
	1903/04	2.891.160	4.494.790	6.084.541
Stettin	1894/95	263.800	329.900	1.750.000
	1895/96	857.000	1.232.100	1.184.000
	1903/04	1.811.636	2.520.867	2.632.601

Quelle: Stat. Jahrbücher der Städte
6. Jahrgang Breslau 1897 S. 382, 84.
14. Jahrgang Breslau 1907 S. 420.

gesehene Begrenzung der Realsteuerhebesätze auf 200 v. H. infolge des gestiegenen Kommunalbedarfs als nicht haltbar. Die Grundbesteuerung stützte sich auch weiterhin im wesentlichen auf die Staatssteuern: Infolge ihrer geringen Erfahrung mit der Ausbildung eigener Steuerordnungen hatten bis zum Jahre 1911 nur 166 preußische Städte - 13 v. H. im gesamten Staat! - die Grundsteuer ihren eigenen Zwecken angepaßt[1]). Der Bauplatzsteuer endlich war ein ausgesprochener Mißerfolg beschieden. Es erwies sich nämlich als undurchführbar, die lediglich durch die Festlegung von Baufluchtlinien bedingte Werterhöhung der Grundstücke zu ermitteln. In den wenigen Städten, in denen diese Steuer zur Einführung gelangt war, wurde sie bald wieder aufgehoben.[2])

Die in Preußen durchgeführten Reformen blieben auf die Steuersysteme der übrigen deutschen Staaten nicht ohne Einfluß. Neben einer verstärkten Ausrichtung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die in der Einführung von ESt. ihren Niederschlag fand, rückte auch dort in der Kommunalbesteuerung der Grundsatz der Steuererhebung nach Leistung und Gegenleistung in den Vordergrund. Man ging zwar nicht soweit, die Realsteuern den Gemeinden zu überlassen. In Bayern beispielsweise wurde jedoch nach der Finanzreform vom 1. Januar 1912 mit der Gleichmäßigkeit der Realsteuerzuschläge gebrochen; die Zuschläge konnten nunmehr für jede Steuerart verschieden hoch sein; maßgebend für ihre Höhe war dabei das Interesse, das die Steuerpflichtigen an den kommunalen Veranstaltungen hatten[3]).

---

1) von Rath (112) S. 74.
2) Landsberg (83) S. 12.
3) Eheberg (26) S. 822.

Zweites Kapitel

Die Besteuerung des Grund und Bodens zwischen den Weltkriegen

§ 4 Die Erzberger'sche Finanzreform und ihre Auswirkung auf die Stellung der Grundsteuer in der Finanzwirtschaft der Gemeinden

Die Ergebnisse der Miquel'schen Steuerreform wurden im wesentlichen zunichte gemacht, als im Zuge der nach dem ersten Weltkrieg notwendig gewordenen - später nach dem damaligen Reichsfinanzminister Erzberger benannten - Steuerreform die Steuerquellen abermals zwischen Reich, Ländern und Gemeinden neu verteilt werden mußten. Die erdrückende Last finanzieller Verpflichtungen, die auf das Reich als Folge der vierjährigen Kampfhandlungen zukamen, ließen sich nur bewältigen, wenn ihm die ergiebigsten Steuerquellen, d. h. neben der Umsatzsteuer vor allem die KSt. und die ESt., zugesprochen wurden.[1])

Für die Gemeinden bedeutete die Neuregelung eine Rückentwicklung ihrer Finanzwirtschaft auf den Stand vor der Miquel'schen Steuerreform: Der Verlust des Rechtes, Zuschläge zur staatlichen ESt. erheben zu können, und der Umstand, daß sie sich nach dem Willen des Landessteuergesetzes vom 30. März 1920[2]) mit den Ländern in das Realsteueraufkommen teilen mußten, war nicht nur als eine Verschlechterung der gemeindlichen Einnahmewirtschaft, sondern - was schwerer wog - als eine Infragestellung der bisherigen Ausgewogenheit des Gemeindesteuersystems zu werten. Zwar hatten die wiedereingeführten Zuschläge zu den Realsteuern nach § 56 KAG weiterhin in Beziehung zueinander zu stehen; es war jedoch mit der Einführung eines Systems von Reichssteuerüberweisungen anstelle der bisherigen ESt-zuschläge der Kerngedanke des Miquel'schen Systems, der in der Schaffung eines engen persönlichen Zusammenhangs zwischen Ausgabenbewilligung und Ausgaben-

---

[1]) Rechnerisch beanspruchte das Reich vor dem Kriege etwa 40 v. H. des Gesamtsteueraufkommens. Die Ansprüche aus den Kriegslasten machten dagegen eine Beteiligungsquote von 70 - 75 v. H. erforderlich; Erzberger (32) S. 11.

[2]) RGBl. I S. 359 (sog. Finanzausgleichsgesetz).

deckung bestanden hatte[1]), aufgegeben worden: Das Abgehen von diesem bewährten Grundsatz sollte nicht ohne Folgen bleiben. Die oft über das nötigen Maß gestiegene Ausgabenpolitik der Gemeinden wurde in immer stärkerem Umfang auf Kosten der Hausbesitzer und Gewerbetreibenden gedeckt.[2]) Durchschnittliche Hebesätze von 300 v. H. bei der Grundsteuer und 600 v. H. bei der Gewerbesteuer waren Mitte der zwanziger Jahre keine Seltenheit.[3])

Trotz dieser starken Anspannung der GrSt. durch die Gemeinden und trotz ihrer Aufkommenssteigerung von fast 131 v. H. zwischen den Rechnungsjahren 1913 und 1925/26 konnte sie im Gemeindehaushalt ihr nach der Miquel'schen Steuerreform erlangtes finanzielles Gewicht nicht halten (Tab. 5). Ihr Anteil am Gesamtsteueraufkommen sank - trotz nahezu gleichgebliebener Pro-Kopf-Belastung von 26,4 v. H. vor dem Kriege auf 17,9 v. H. im Rechnungsjahr 1925/26. Als Ursache für diese Entwicklung kann neben der staatlichen Inanspruchnahme der Grund- und Gebäudesteuer durch die Länder vor allem die günstige Entwicklung der Gewerbesteuereinnahmen angesehen werden, für die sich in dem genannten Zeitraum eine Steigerung von rd. 294 v. H. ergibt. Erst als infolge der wirtschaftlichen Verhältnisse die die Grundsteuer kennzeichnende Eigenschaft der Konjunkturempfindlichkeit voll zur Geltung kam, stieg mit Beginn der dreißiger Jahre ihr Anteil am Gemeindesteueraufkommen wieder auf den Vorkriegsstand. Zusammen mit der Gewerbesteuer bildete die Grundsteuer nunmehr die Hauptstütze der kommunalen Steuereinnahmen.

§ 5 Die Realsteuerreform vom 1. 12. 1936

I Ausgangspunkte und Ziele der Reform

Die politische Entwicklung von der Weimarer Republik zum zentralistisch orientierten Staat des Dritten Reiches

---

1) Bühler-Most (12) S. 19.
2) Böttcher (8) S. 22.
3) Bühler-Most (12) S. 81.

Tabelle 6

Das Aufkommen an Gemeindesteuern vor und während der Geltung der Erzbergerschen Steuerreform in tausend Mark

Rechnungsjahr	Grund- und Gebäude- bezw. Grundvermögensteuer				Gewerbesteuer			Sonstige Steuern		
	absolut	auf den Kopf d. Bevölk. RM/Gem.	Anteil in v.H. d. Ges. aufkom.	Steig. gegenü. 1913/14 (= 100 %)	absolut	Anteil in v.H. d. Ges. aufkom.	Steig. gegenü. 1913/14 (= 100 %)	absolut	Anteil in v.H. d. Ges. aufkom.	Steig. gegenü. 1913/14 (= 100 %)
1913/14	373.705	6,60	26,4	100	157.823	11,1	100	881.667	62,5	100
1925/26	492.913	8,10	17,9	131	464.732	16,9	294	1.800.733	65,2	204
1929/30	773.594	12,70	20,6	207	793.084	21,1	502	2.186.645	64,3	248
1930/31	873.713	14,30	23,2	231	803.239	21,3	502	2.078.927	55,5	235
1932/33	849.713	14,50	32,9	227	456.114	17,6	289	1.269.547	49,5	143

Quelle: Statistik des Deutschen Reiches
Bände 387, S. 142; 437, S. 192; 475, S. 37, 83.

machte erneut einen Umbau des Finanzsystems erforderlich. Für die Gemeinden war diese Veränderung insofern bedeutungsvoll, als sie entsprechend der damaligen politischen Konzeption unter Ausschaltung der Länder neben dem Reich zum Hauptträger des Staatsgefüges gemacht werden sollten.[1]) Um dieses Ziel zu erreichen und um den Gemeinden eine stabile Finanzwirtschaft zu sichern, mußte vor allen Dingen die Zersplitterung auf dem Gebiet der Realsteuern und damit auch im Bereich der Grundbesteuerung beseitigt werden. An Versuchen in dieser Richtung, zu einer Vereinheitlichung des Realsteuerrechtes zu kommen, hatte es schon im Weimarer Staat nicht gefehlt. Den Anfang bildete das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925[2]). Sein Zweck war, für die Vermögensbesteuerung des Reiches und die Landes- und Gemeindesteuern, deren Bewertungsmaßstab in dem Wert einer Vermögensart bestand, einheitliche Werte, sog. Einheitswerte, zu Grunde zu legen. Es hatte sich auf die Dauer als untragbar erwiesen, daß verschiedene Behörden denselben Gegenstand nach verschiedenen Vorschriften bewerteten, je nach dem, ob die Veranlagung für die Reichsvermögensteuer oder für die landesrechtlichen Grund- und Gewerbesteuern vorgenommen wurde. Das Gesetz unterschied bezüglich des Grundvermögens zwischen dem Ertragswert und dem gemeinen Wert; es näherte sich damit stark dem in Preußen am 24. 2. 1923 erlassenen Grundvermögensteuergesetz[3]) an.

Es gehörte jedoch zu den für die Weimarer Zeit kennzeichnenden Entwicklungen, daß die Länder, die mit der Einführung der durchweg niedrigeren (in Preußen durchschnittlich 30 - 40 v. H. niedrigeren[4]) reichsrechtlichen Werte an Steueraufkommen eingebüßt hätten, ihrer Durchführung so erfolgreichen Widerstand entgegensetzten, daß es zur Einführung der Einheitswerte bis 1933 nicht kam. Dennoch versuchte die Reichsregierung, die Vereinheit-

---

[1]) Jeserich (67) S. 610; Schwerin-Krosigk (137) S. 222.
[2]) RGBl. I S. 214.
[3]) GS. S. 29.
[4]) Bühler (11) S. 199.

lichung des Grundsteuerrechtes selbst durch das Grundsteuerrahmengesetz[1]), das Bestandteil der Notverordnung vom 1. Dezember 1930[2]) war, zu erreichen. Dieses Grundsteuerrahmengesetz, welches die Weitererhebung der Grundsteuer als Landessteuer vorsah und dessen Kern in der Einführung der Einheitswerte als einheitlicher Bemessungsgrundlage bestand, ist jedoch nur in Mecklenburg 1932 in Kraft gesetzt worden.

II Neugestaltung der Grundbesteuerung

Die erstrebte Vereinheitlichung brachte die Realsteuergesetzgebung vom 1. Dezember 1936. Sie beseitigte die verschiedenen Grund- und Gebäude- und Gewerbesteuergesetze der 16 deutschen Länder und setzte an ihre Stelle für das ganze Reichsgebiet gültige einheitliche Grundsteuer-[3]) und Gewerbesteuergesetze[4]). Unter enger Anlehnung an das preußische Grundvermögensteuergesetz ließ das Reichsgrundsteuergesetz die Unterscheidung zwischen Grundsteuer und Gebäudesteuer fallen; als Steuergegenstand werden in § 3 GrundStG. lediglich die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 3 Ziff. 1) und die sonstigen Grundstücke (§ 3 Ziff. 2) genannt. Die Grundstücke gewerblicher Betriebe sind entsprechend ihrer jeweiligen Nutzung den Steuergegenständen der Ziff. 1 und 2 gleichgestellt.

Da vordringliches Ziel der Reform der Grundsteuer die Beseitigung der unterschiedlichen und zum Teil auch überholten Bewertungsmaßstäbe war, kann als ihr Kernstück die Bestimmung bezeichnet werden, daß für die Besteuerung nunmehr der nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934[5]) ermittelte Einheitswert maßgebend war (§ 10 GrStG.). Für die Grst. unterschied das RBewG. zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Grundvermögen einschließlich der

---

[1]) RGBl. I S. 531.
[2]) VO. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen, RGBl. I S. 517.
[3]) RGBl. I S. 986.
[4]) RGBl. I S. 979.
[5]) RGBl. I S. 1035.

Bestandteile, insbesondere der Gebäude und des Zubehörs und dem Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht (§§ 28 - 53, 57 RBewG.). Wegen der Unterschiede in der Steuerkraft konnten die für die wirtschaftlichen Einheiten festgestellten Einheitswerte allerdings nicht unmittelbar zum Gegenstand der Steuererhebung gemacht werden.[1]) Um eine gewisse Gleichmäßigkeit in der Grundbesteuerung zu sichern, sah man sich vielmehr genötigt, nach Grundstücks- bezw. Wertgruppen und Gemeindegrößen abgestufte Steuermeßzahlen (Tausendsätze) einzuführen.[2]) Diese ergaben, multipliziert mit dem Einheitswert, den Steuermeßbetrag, aus dem durch Anwendung des Hebesatzes (Hundertsatz) die Steuerschuld zu ermitteln war.

Steuergläubiger wurden ausschließlich die Gemeinden, die durch eigenverantwortliche Festsetzung der Hebesätze den Grad der Belastung der Gemeindebürger mit GrSt. bestimmen konnten (§ 1 GrStG.). Der Hebesatz mußte für alle im Gemeindegebiet gelegenen landwirtschaftlichen Betriebe einheitlich sein; gleiches galt für die sonstigen in der Gemeinde belegenen Grundstücke. Jedoch konnte der Hebesatz für die landwirtschaftlichen Betriebe (sog. Grundsteuer A) von dem Hebesatz für die sonstigen Grundstücke (sog. Grundsteuer B) abweichen.[3])

War man mit der Übertragung der Realsteuern an die Gemeinden in einem wesentlichen Punkt zu den bewährten Grundsätzen der Miquel'schen Steuerreform zurückgekehrt, so kann als ein weiterer Schritt in dieser Richtung die Tatsache angesehen werden, daß eine schon mit der Notverordnung vom 26. 7. 1930[4]) eingeführte Gemeindepersonensteuer - die sog. Bürgersteuer - mit der Grund- und der Gewerbesteuer in ein Kopplungsverhältnis gesetzt wurde (§§ 6, 23 EinfG. RealStG.). Freilich, die Ausgewogenheit

---

[1]) Kühne (81) S. 31 - 34.
[2]) Vgl. § 29 GrundstDV.
[3]) Vgl. § 21 Abs. 2 GrundstG.
[4]) RGBl. I S. 527.

des Miquel'schen Kommunalsteuersystems konnte nicht wiederhergestellt werden. Der Mangel der neuen Beziehung zwischen den Realsteuern und der Bürgersteuer lag darin, daß die Bürgersteuer infolge der allgemein gestiegenen Steuerlast nicht so angespannt werden konnte, wie dies bei den Zuschlägen zur ESt. der Fall gewesen war.[1])

III Einfluß der Realsteuerreform auf das finanzielle Gewicht der Grundsteuer

Mochte die neugeschaffene Gemeindebesteuerung auch nicht in allen Punkten die Vorzüge des Miquel'schen Systems aufweisen, so wurden dennoch die Ziele der Reform weitgehend erreicht. Ein Realsteuermehraufkommen von ca. 500 Mill. RM sicherte den Gemeinden einerseits eine gewisse finanzielle Selbständigkeit, während andererseits die starke Beteiligung der Grundsteuer mit 42 v. H. des Gesamtsteueraufkommens gegenüber nur 27 v. H. bei der Gewerbesteuer zu einer verhältnismäßigen Krisenfestigkeit der Einnahmen führte. Der Anteil der Bürgersteuer mit 13 v. H. zeigte, daß auch der einzelne Bürger - wenn auch in bescheidenem Umfang - an der Lastentragung der Gemeinde beteiligt wurde (vgl. Tab. 7).

Tabelle 7:

Die Entwicklung der Gemeindesteuereinnahmen auf Grund der Realsteuerreform (Angaben in v. H. des kommunalen Gesamtsteueraufkommens)

	1931	1936	1937
Grundsteuer	23	37	42
Gewerbesteuer	21	24	27
Gemeindepersonensteuer	-	16	13
sonst. Gemeindesteuern	55	23	18

Quelle: 1931: Stat.d.Dtsch.R. Bd. 437 S. 192.
1936/37: Stat.Jb.f.d.Dtsch.R. 1938, S. 495.

Zu einer vollständigen Auswirkung der Reform kam es freilich infolge der wachsenden politischen Spannungen nicht

[1]) Böttcher (8) S. 27.

mehr. Die Kriegswirtschaftsverordnung des Jahres 1939 untersagte jede weitere Anspannung der Hebesätze und verhinderte damit vor allem bei der Grundsteuer ein Ausschöpfen der erst seit dem 1. April 1938 der Besteuerung zu Grunde gelegten Einheitswerte. Das Realsteueraufkommen erstarrte; es sollte sich aus diesem Zustand erst nach dem zweiten Weltkrieg lösen können.

Drittes Kapitel

Die Stellung der Grundsteuer in der heutigen Gemeindefinanzwirtschaft

§ 6 Die Entwicklung des Grundsteuerrechts nach dem letzten Kriege

Nach dem Zusammenbruch ging die Gesetzgebungskompetenz vom Reich auf den Alliierten Kontrollrat und innerhalb ihres Befehlsbereichs auf die Militärregierungen, soweit aber diese von ihrer Kompetenz keinen Gebrauch machten, auf die Länder über. Das zur Zeit der Besetzung in Kraft befindliche Recht blieb anwendbar, soweit es nicht durch den Kontrollrat oder die Militärregierungen aufgehoben oder abgeändert wurde.[1]) Da hinsichtlich der Grundsteuer keine spezifischen Bestimmungen erlassen wurden, blieb das bis dahin gültige Grundsteuerrecht, soweit es nicht infolge der Änderung der politischen und rechtlichen Verhältnisse gegenstandslos geworden war[2]), als Landesrecht in Kraft. Dies ließ erneut die Gefahr einer Rechtszersplitterung des Grundsteuerrechts entstehen.[3]) Die Länder führten nämlich alsbald - unter Durchbrechung des Grundsatzes, daß die Grundsteuer die alleinige Steuer vom Grundbesitz ist - neue Steuern vom Grund und Boden ein, die ebenfalls Realsteuercharakter hatten oder diesem doch sehr nahe kamen.[4]) Erst als mit Gründung der Bundesrepublik die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern - mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze -

---

1) Vgl. Art. I und II der Proklamation Nr. 2 der MilR.
2) Es entfielen z. B. die Bestimmungen über die Steuerbefreiung für das Grundvermögen der NSDAP, § 4 Ziff. 2 GrundstG.
3) Vgl. Gürsching-Stenger (40) Anm. Ib 2 zu § 1.
4) Z. B. in Rheinland-Pfalz die Wohnraumabgabe, in Niedersachsen die Wohnraumsteuer.

dem Bund zufiel[1]), konnte diese Entwicklung zum Stillstand gebracht werden: Das bestehende Grundsteuerrecht wurde, soweit es nicht die Festsetzung der Hebesätze zum Gegenstand hatte, gemäß Art. 123 Abs. 1 GG. in Verbindung mit Art. 125 Abs. 2 GG. Bundesrecht. Da das Wesen der konkurrierenden Gesetzgebung nach Art. 72 Abs. 1 GG. darin besteht, daß in ihrem Bereich die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung haben, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht, bei der Grundsteuer aber infolge der Wirkung des Art. 123 Abs. 1 GG. in Verbindung mit Art. 125 Abs. 2 GG. eine umfassende bundesgesetzliche Regelung bestand, war für eine ergänzende Gesetzgebungskompetenz der Länder - von den genannten Ausnahmen abgesehen - kein Raum mehr; dies um so weniger, als durch das Gesetz zur Anderung des GrundstG. vom 10. August 1951[2]) für das gesamte Bundesgebiet wieder ein einheitliches Grundsteuerrecht geschaffen worden war.

Das "Bundes"-GrStG. übernahm die Vorschriften des Reichs-GrStG.; insoweit wird auf die dazu gemachten Ausführungen verwiesen.

§ 7 Die besonderen Anforderungen an die Gemeindefinanzen seit Beendigung des Krieges

Die Jahre nach Beendigung des zweiten Weltkrieges und nach Gründung der Bundesrepublik stellten die Finanzwirtschaft der Gemeinden vor nicht geringe Schwierigkeiten. Die Beseitigung der Kriegszerstörungen - sie machten in den Städten bis zu 45 v. H. des Kommunalvermögens aus[3]) - sowie die Befriedigung des schon aus den letzten Vorkriegsjahren, während des Krieges und der Nachkriegszeit aufgestauten Nachholbedarfs erforderten die Bereitstellung finanzieller Mittel in bisher nicht gekanntem Umfang. Als starke Belastung der kommunalen Haushalte erwiesen sich außerdem die den Gemeinden neu übertragenen Aufgaben wie die Durchführung des Lastenausgleichs auf der untersten Stufe und die Vorhaben auf dem Gebiet der Wasser- und Ab-

---

[1]) Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG.
[2]) BGBl. I S. 515.
[3]) Städtetag (140) S. 217.

wasserhygiene, da mit ihrer Zuweisung immer seltener ein angemessener finanzieller Ausgleich seitens der übertragenden Körperschaften verbunden war.[1]) In welcher Größenordnung sich der Investitionsbedarf der Gemeinden nach kommunalen Schätzungen bewegte, zeigt anschaulich die folgende Tabelle.

Tabelle 8

Bau- (und Anlage-)investitionen der Gemeinden und Gemeindeverbände (ohne Saarland und Stadtstaaten)

Verwaltungszweig	Rechnungsjahre 1948 - 1958	
	Mill. DM	in v.H.d.GesInv.
1. Schulbau	5.442	21,0
2. Wohnungsbau	1.749	6,7
3. Fürsorge	499	1,9
4. Kulturelle Bauten	402	1,6
5. Allg. Verwaltung	749	2,9
6. Allg. Grundvermögen	481	1,9
7. Wirtschaftl. Untern.	1.612	6,2
8. Anstalten und öffentl. Einrichtungen	4.783	18,4
9. Gesundheitspflege	1.831	7,0
10. Straßenbau	7.027	27,1
11. Trümmerbeseitigung	507	1,9
12. Verschiedene Zweige	889	3,4
Zusammen	25.971	100,0

Quelle: Denkschrift (20) S. 47.

[1]) Delvos (16) S. 1.

Der zur Anpassung des Straßennetzes an den modernen Verkehr erforderliche Aufwand belief sich auf 7,027 Mill. DM oder 27,1 v. H. der Gesamtinvestitionen. Für den Schulbau und die öffentlichen Einrichtungen wurden Mittel in einem Umfang von 5.442 bezw. 4.783 Mill. DM bereitgestellt; das waren, umgerechnet auf die Gesamtinvestitionen, 21 v. H. bezw. 18 v. H. Auch die Förderung des Wohnungsbaus - dem wegen des von den Gemeinden aufzunehmenden Flüchtlings- und Vertriebenenstroms besondere Bedeutung zukam[1]) - beanspruchte erheblichen Kapitalbedarf. Insgesamt wurden innerhalb des Zeitraumes von 1948 bis 1958 Investitionen von rd. 26 Mrd. DM vorgenommen. Dieser Betrag erhöhte sich nach Berechnungen des Statistischen Bundesamtes bis 1962 um weitere 25 Mrd. DM[2]). Die Gemeinden selbst beziffern ihren vermutlichen Investitionsbedarf bis 1971 mit einer Summe von 157 Mrd. DM[3]).

§ 8 Der Anspruch der Gemeinden auf Ausschöpfung der Realsteuern

I Der Weg zur Realsteuergarantie

Um den an sie gestellten Anforderungen gerecht werden zu können, waren für die Gemeinden ergiebige Steuerquellen unentbehrlich. Schon bald nach Gründung der Bundesrepublik setzten daher von kommunaler Seite Bestrebungen ein, das durch die Realsteuerreform geschaffene Steuersystem zurückzugewinnen und damit vor allem die Befugnis zur Ausschöpfung der Grund- und der Gewerbesteuer zu sichern.

Die Erfolgsaussichten für diese Bemühungen schienen freilich zunächst gering. Ursache dafür war hauptsächlich die veränderte Stellung, die die Gemeinden nach dem Willen des GG. im Staatsgefüge der Bundesrepublik einzunehmen hatten. War ihnen im zentralistisch ausgerichteten Einheitsstaat des Dritten Reiches neben dem Reich die Aufgabe eines zweiten Hauptträgers im Staatsaufbau zugefallen, so ging diese Rolle in dem vom GG. vorgesehenen

---

1) Denkschrift des Städtetages (19) S. 10.
2) Stat. Bundesamt WSt. 1964 Heft 5 S. 306.
3) Weinberger (150) S. 1.

Bundesstaat föderativer Prägung weitgehend auf die Bundesländer über: "Das GG. in seiner ursprünglichen Fassung ging nicht von einem Aufbau der Bundesrepublik derart aus, daß man von einer Dreistufigkeit hätte sprechen können, nämlich eines Aufbaues des Gesamtstaates Bundesrepublik in den Oberstaat "Bund" und die Unterstaaten "Länder" und "Gemeinden"; es ging vielmehr von einem zweistufigen Aufbau aus, nämlich Länder - Bund oder Bund - Länder[1])". Infolgedessen fanden die Gemeinden im Abschnitt "Finanzwesen" des GG. keine auch nur mittelbare Anerkennung als "dritte Säule" des Staatsaufbaues; sie wurden bei der Verteilung der großen Steuerquellen nur als Bestandteil der Länder angesehen. Art. 106 GG. a. F. bestimmte dementsprechend, daß die Erträge der den Ländern überwiesenen Steuerquellen den Gemeinden lediglich nach Maßgabe der Landesgesetzgebung zugeleitet werden sollten. Zu den den Ländern übertragenen Steuerquellen gehörten aber auch die Realsteuern (Art. 106 Abs. 2 Ziff. 7 GG. a. F.). Wenngleich die Länder tatsächlich den Gemeinden die Realsteuern zur Ausschöpfung überließen, so bot ihnen die genannte Regelung rechtlich doch die Möglichkeit, die Steuern vom Grundbesitz und Gewerbebetrieb an sich zu siehen.[2]) Die Gemeinden waren insoweit, wie Klein es formuliert, "sozusagen vom guten Willen des Landesgesetzgebers abhängig"[3]).

Bei dieser Sachlage lag es unter Berücksichtigung der Bedeutung, die die Realsteuern seit jeher für die kommunale Finanzwirtschaft gehabt haben, nane, daß die Gemeinden bestrebt waren, diese Steuern durch eine grundgesetzliche Garantie dem Zugriff der Länder zu entziehen[4]).

Ein solches Vorgehen ließ sich zudem auch aus Erwägungen verfassungsrechtlicher Art, nämlich aus dem Gedanken des den Gemeinden durch Art. 28 Abs. 2 GG. zugesicherten Selbstverwaltungsrechts begründen. Nach der genannten Vorschrift muß den Gemeinden das Recht gewährleistet sein,

---

[1]) Klein (74) S. 3.
[2]) Sattler (131) S. 11.
[3]) Klein (71) S. 10.
[4]) Klein (72) S. 22; (74) S. 14.

alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Es kann dahinstehen, ob der den Kommunalkörperschaften durch Art. 28 Abs. 2 GG. zuteil gewordenen verfassungsrechtlichen Sicherung der Charakter eines Grundrechts[1]) oder einer in der Wirkung grundrechtsähnlichen institutionellen Garantie zukommt[2]); die kommunale Selbstverwaltung in dem von der Verfassung gemeinten Sinn kann jedenfalls nur dann als gewährleistet gelten, wenn die Gemeinden durch ein gewisses Maß finanzieller Eigenständigkeit in die Lage versetzt werden, nicht nur über das "Wie" der Aufgabenerfüllung, sondern auch über das "Ob" ihrer Durchführung nach eigenem Ermessen entscheiden zu können. Die Berechtigung dieser vom Schrifttum schon seit Erlaß des GG. fast einhellig vertretenen[3]) und später von der Rechtsprechung aufgegriffenen[4]) Ansicht erhellt sofort, wenn in Betracht gezogen wird, daß weder das in Art. 28 Abs. 2 GG. verfassungskräftig niedergelegte Prinzip der gemeindlichen Allzuständigkeit, noch der Grundsatz der Selbstverantwortlichkeit voll zum Tragen kommen kann, solange von außerkommunaler Seite die Möglichkeit besteht, über die Mittelbereitstellung auf die Aufgabenerfüllung Einfluß zu nehmen. Die kommunale Finanzhoheit wird daher von Klein zu Recht als notwendiges Korrelat zur Selbstverwaltung, ja als deren essentieller Kern bezeichnet[5]).

Der Umstand, daß danach das in Art. 28 Abs. 2 GG. verankerte Selbstverwaltungsrecht wesentlich einen finanzpolitischen Inhalt hat, mußte der Forderung der Gemeinden nach einer verfassungsrechtlichen Garantie des Realsteueraufkommens besonderes Gewicht verleihen. Die Länder gaben daher ihren Widerstand gegen eine solche Verfassungsnorm bald auf, so daß den Wünschen der Gemeinden im Wege einer Änderung des Grundgesetzes durch Einfügung

---

[1]) Scheuner (134) S. 100; Becker (4) S. 140.
[2]) von Mangold-Klein (90) S. 704; BVerwG. (13) S. 332.
[3]) Weber (147) S. 42 ff., 45 ff; Köttgen (76) S. 359; Pagenkopf (102) S. 88; (74) S. 12; Heckt (47) S. 267; Zuhorn-Hoppe (154) S. 57.
[4]) NW.Verf.GH. DÖV 1956 S. 696; BayVerfGH. DÖV 1959 S. 701.
[5]) Klein (74) S. 13.

des Art. 106 Abs. 6 i. d. F. vom 24. 12. 1956[1]) Rechnung getragen werden konnte.

Wichtigster Bestandteil des Art. 106 Abs. 6 GG. ist die sog. Realsteuergarantie, die in Satz 1 ausgesprochen und in Satz 2 und Satz 3 näher ausgestaltet ist.

Art. 106 Abs. 6 Satz 1 - Satz 3 GG. bestimmt:

> "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu. Bestehen in einem Lande keine Gemeinden, so steht das Aufkommen dem Lande zu. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Realsteuern als Bemessungsgrundlage für Umlagen und Zuschläge zu Grunde gelegt werden."

Mit dieser Bestimmung sind den Gemeinden in verfassungskräftiger Form die traditionellen Stützen ihres Finanzsystems erneut gesichert. Inhalt und Umfang dieser Zusicherung sind freilich umstritten. Das erklärt sich zum einen daraus, daß der der genannten Vorschrift zu Grunde liegende Gesetzentwurf, gestützt auf Art. 76 Abs. 1 GG., als "Antrag aus der Mitte des Hauses" (Initiativantrag) ohne amtliche Begründung eingebracht wurde[2]); es hat seine Ursache aber auch in der Unklarheit des Wortlautes, der in seiner endgültigen Formulierung auf einem im Vermittlungsausschuß zwischen Bundestag und Bundesrat zustande gekommenen Kompromiß beruht.[3])

II Rechtsprobleme der Realsteuergarantie

1. Einzel- oder Gesamtgarantie des Realsteueraufkommens?

Bei Auslegung der Realsteuergarantie bereitet die Frage besondere Schwierigkeiten, ob durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG. jeder Gemeinde ihr örtliches Realsteueraufkommen gesichert oder lediglich den Gemeinden in ihrer Gesamtheit gleichsam als Institution die Einnahmen aus den Realsteuern gewährleistet werden sollen. Ihre Beantwortung ist um deswillen von Interesse, weil im Zuge der Bemühungen um eine Verbesserung der Gemeindefinanzmasse vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium der

---

1) BGBl. I S. 1017, sog. Weihnachtsgesetz.
2) Vgl. BtD. 1050.
3) Vgl. BtD. 2920 und 3004.

Vorschlag unterbreitet wurde, die zwischen den Gemeinden bestehenden Unterschiede in der Steuerkraft durch einen interkommunalen Finanzausgleich zu mildern.[1]) Derartige Ausgleichsmaßnahmen, die praktisch auf die Abschöpfung bestimmter Teile der Realsteuererträge steuerstarker zugunsten steuerschwacher Gemeinden hinauslaufen würden, wären aber nur dann zulässig, wenn sich aus Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG. lediglich eine Sicherung der Realsteuererträge für die Gesamtheit der Gemeinden herleiten ließe.

Eine solche Auslegung der Realsteuergarantie - die vor allem auf den Umstand gestützt werden könnte, daß in der genannten Bestimmung nur allgemein von den Gemeinden, nicht aber von den einzelnen Gemeinden die Rede ist - begegnet allerdings Bedenken. So läßt sich dagegen der Wortlaut des im Anschluß an Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG. formulierten Steuerverbundes zwischen Ländern und Gemeinden anführen: In Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG. ist ausdrücklich hervorgehoben, daß von dem den Ländern zufallenden Anteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer den Gemeinden "insgesamt" ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zufließen soll. Aus dem Fehlen einer ähnlichen Betonung in der Realsteuergarantie kann daher geschlossen werden, daß dort eine Gewährleistung des Realsteueraufkommens zu Gunsten jeder einzelnen Gemeinde zum Ausdruck gebracht werden soll. - Eine Verneinung der Gesamtgarantie läßt sich aber auch begründen, wenn die Ausdeutung des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG. in Analogie zu Art. 106 Abs. 2 GG. erfolgt. Dort ist gleichfalls nur von "den Ländern" die Rede, womit aber unbestritten nur die einzelnen Länder gemeint sind.[2]) - Für eine Gewährleistung des örtlichen Realsteueraufkommens sprechen endlich Sinn und Zweck der Realsteuergarantie, wie sie sich aus den Gesetzesmaterialien ergeben.[3]) Diese lassen erkennen, daß mit der Einfügung des Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. vor allem eine Sicherung des kommunalen Selbstver-

---

[1]) Gutachten des Wissensch.Beir. (42) S. 18.
[2]) Maunz (91) Anm. 37 zu Art. 106.
[3]) Vgl. Protokoll der 63. und 77. Sitzungen des Ausschusses für Rechtswesen und Verfassungsrecht am 25. 5. 1955 und 28. 9. 1955, S. 15 ff. und 32 ff.; Verhandlungen des Bundestages 2. Wahlperiode 1953 Bd. 28 S. 68, 85 ff.

waltungsrechtes von der finanziellen Seite her beabsichtigt war: Es sollte auf dem Weg zur finanziellen Emanzipation der Gemeinden, zur Durchführung der Grundsätze von Eigenverantwortlichkeit und Selbstverwaltung auch für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ein Anfang gemacht werden. Mit dieser Zielsetzung ist aber die Annahme, der Gesetzgeber habe den Gemeinden nur eine zu Gunsten dieser und jener Kommune manipulierbare Gesamtsteuermasse zur Verfügung stellen wollen, nicht zu vereinbaren.

2. Umstrittener Umfang des durch die Realsteuergarantie gewährleisteten Steueraufkommens

Neben dem Problem der Einzel- und Gesamtgarantie des Realsteueraufkommens ist weiterhin die Frage umstritten, ob und inwieweit die Gemeinden Eingriffe in die aus den Realsteuern fließenden Steuererträge zu dulden haben.

a) Minderung des Realsteueraufkommens durch Eingriffe des Bundesgesetzgebers

Einwirkungsmöglichkeiten auf das Realsteueraufkommen hat zunächst der Bund, denn die Realsteuergarantie hat zwar eine Verlagerung der Ertragshoheit, nicht aber auch der Objektshoheit der von ihr erfaßten Steuern zur Folge gehabt. Das Gesetzgebungsrecht des Bundes über die Realsteuern - mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze - nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG. ist unberührt geblieben.[1]) Diese Gesetzgebungsbefugnis kann für die tatsächlichen Realsteuererträge der einzelnen Gemeinden von erheblicher Bedeutung sein. So hat der Bund die Möglichkeit, das Realsteueraufkommen dadurch zu beeinträchtigen, daß er etwa die Bemessungsgrundlagen dieser Steuern nicht den tatsächlichen Wertverhältnissen anpaßt, von Gesetzes wegen durch Heraufsetzen der Freigrenzen einen Teil der Abgabepflichtigen aus der Steuerpflicht entläßt oder durch eine degressive Staffelung der Meßzahlen das Aufkommen mindert.

Die Rechtsfrage, ob sich für den Bund bei der Ausübung

---

[1]) Klein (74) S. 26; Vialon (146) S. 170; Heckt (48) S. 164; Maunz (91) Anm. 71 zu Art. 106.

seiner Gesetzeskompetenz durch die Einführung des Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. Beschränkungen ergeben haben, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. Heckt meint, allein durch die Zuweisung der Realsteuern an einen anderen Träger könne eine Beschränkung des Gesetzgebers nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG. nicht eingetreten sein; diesem stehe infolgedessen weiterhin das volle Gesetzgebungsrecht einschließlich der Möglichkeit zu, die Realsteuern zu beseitigen.[1]) Zu einer Verneinung der Bestandsgarantie kommt auch Vialon, wenn er ausführt, die Realsteuergarantie habe nur solange Geltung, wie es Realsteuern gebe.[2]) Hamann[3]), Maunz[4]) und Görg[5]) schließen sich dieser Ansicht an. Demgegenüber kommen Klein, Gönnenwein, Sattler und Sasse zu dem Ergebnis, daß die durch das Weihnachtsgesetz bewirkte Änderung des Grundgesetzes nicht ohne Einfluß auf die Befugnis des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG. geblieben sein könne. Der Bund dürfe seine Gesetzgebungskompetenz nunmehr nicht ohne Rücksicht auf die Realsteuergarantie ausüben. Sattler[6]) fordert, den Gemeinden müsse jedenfalls ein genügend freier Spielraum für die Steuerverwaltung bleiben. Es sei deshalb mit Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. nicht zu vereinbaren, wenn die Realsteuern so gestaltet würden, daß für einen Teil der Gemeinden das Aufkommen auf einen geringen Prozentsatz zusammenschrumpft. Klein[7]) und Gönnenwein[8]) halten hingegen die Grenze des Zulässigen für überschritten, wollte der Bundesgesetzgeber die Realsteuern beseitigen. Am weitesten geht Sasse[9]), der die Grenze für die bundesgesetzliche Einwirkung auf das Realsteueraufkommen aus einer Aktualisierung des Zusammenhanges zwischen Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. und Art. 28 Abs. 2 GG. zu gewinnen sucht und dabei zu dem Schluß ge-

---

[1]) Heckt (48) S. 165 Anm. 3.
[2]) Vialon (146) S. 170.
[3]) Hamann (44) Anm. 34 zu Art. 106.
[4]) Maunz (91) Anm. 71 zu Art. 106.
[5]) Görg (37) S. 222.
[6]) Sattler (131) S. 14/15.
[7]) Klein (74) S. 27.
[8]) Gönnenwein (36) S. 116.
[9]) Sasse (130) S. 452.

langt, das Realsteueraufkommen müsse in seinem durch die bisherige Realsteuergesetzgebung geprägten Umfang als gewährleistet angesehen werden.

Die von Heckt und Vialon vertretene Ansicht vermag den vom verfassungsändernden Gesetzgeber mit der Einfügung der Realsteuergarantie verfolgten Absichten nicht gerecht zu werden. Sie übersieht, daß sich diese nicht in der bloßen Zuweisung finanzieller Mittel zur Deckung des kommunalen Bedarfs erschöpfen, sondern eine darüber hinausgehende verfassungsrechtliche Zielsetzung enthalten. Diese hat - wie bereits erwähnt - die finanzielle Sicherung des Selbstverwaltungsrechts zum Gegenstand. Die Realsteuergarantie steht demnach nicht selbständig neben dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Selbstverwaltungsrecht, sondern ist diesem ein- und untergeordnet; sie kann als dessen "Konkretisierung" angesehen werden.[1]) Dieser Umstand verbietet aber ihre Aushöhlung, wie sie eine existenzielle Beseitigung der Realsteuern zur Folge haben würde. Der von Klein vertretenen Lehrmeinung ist insoweit recht zu geben.

Nicht gefolgt werden kann freilich Sasse, wenn er den aufgezeigten Zusammenhängen die Zusicherung eines zahlenmäßig bestimmbaren Realsteueraufkommens entnehmen will. Eine solche Aufkommensgarantie würde zu einem unausräumbaren Konflikt mit dem Gesetzgebungsrecht des Bundes und der Länder führen.[2]) Sie findet aber auch keine Stütze in den Gesetzesmaterialien; diesen ist zweifelsfrei zu entnehmen, daß neben der Gewährleistung der aus den Realsteuern fließenden Erträge an die Bereitstellung einer bestimmten durch diese Steuerquellen zu erbringenden Finanzmasse nicht gedacht war.[3])

Bei der engen Verbindung zwischen Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. einerseits und Art. 28 Abs. 2 GG. andererseits liegt es vielmehr nahe, unmittelbar aus der letztgenannten Vor-

---

1) Piduch (107) S. 95.
2) Klein (74) S. 26.
3) Vgl. Protokoll der 63. Sitzung des Ausschusses für Rechtswesen und Verfassungsrecht vom 25.5.1955, S. 14.

schrift die Grenze der Manipulierungen des Bundesgesetzgebers am Realsteueraufkommen zu entnehmen. Danach muß eine durch gesetzliche Maßnahmen bedingte Minderung der Realsteuereinnahmen dann als unzulässig angesehen werden, wenn durch sie in den Wesensgehalt des durch Art. 28 Abs. 2 GG. garantierten Selbstverwaltungsrechts eingegriffen wird. Wann dies der Fall ist, läßt sich allerdings nur an Hand des konkreten Einzelfalls entscheiden und muß wesentlich davon abhängen, ob und inwieweit sich die jeweilige Kommune in der Lage zeigt, durch verstärkte Ausschöpfung anderer Steuerquellen die entstandenen Realsteuerausfälle auszugleichen.

b) Eingriffe des Landesgesetzgebers

Neben dem Bund können auch die Länder, wenngleich nur mittelbar, auf das Realsteueraufkommen Einfluß nehmen. Die Möglichkeit dazu bietet Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG., der bestimmt:

> "Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Realsteuern als Bemessungsgrundlage für Umlagen und Zuschläge zu Grunde gelegt werden."

Unbestritten ist dabei, daß durch diese Vorschrift neben den Gemeindeverbänden auch die Länder zur Umlagenerhebung nach der Realsteuerkraft berechtigt werden sollen und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Umlagen für einen Gemeindeverband oder für das betreffende Land selbst bestimmt sind.[1]) Fraglich kann dagegen sein, ob den Ländern darüber hinaus - gleich den Gemeindeverbänden - ein Zuschlagsrecht zu den Realsteuern eingeräumt werden sollte. Für ein solches Recht der Länder treten Heckt[2]) und im Anschluß an ihn Görg[3]) und Vialon[4]) ein. Zur Begründung ihrer Ansicht verweisen sie auf den Wortlaut des Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG. - Dieser Auslegung widerspricht Sattler[5]), wobei er vor allem auf die Entstehungsgeschichte der genannten Vorschrift abhebt.

---

[1]) Heckt (48) S. 165.
[2]) Heckt (48) S. 166.
[3]) Görg (37) S. 222.
[4]) Vialon (146) S. 170.
[5]) Sattler (131) S. 15.

Sowohl nach dem Wortlaut als auch im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte des Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG. gebührt der von Heckt vertretenen Ansicht der Vorzug. Schon die Formulierung der sog. "Konkordienformel"[1]) läßt nämlich die von Sattler angenommene Einschränkung nicht zu. Die Worte "nach Maßgabe der Landesgesetzgebung ...." deuten darauf hin, daß den Ländern bei der Regelung der Umlage- und der Zuschlagsberechtigung gerade keine Beschränkungen auferlegt, mithin auch die Länder nicht von dem Recht, Realsteuerzuschläge zu erheben, ausgeschlossen werden sollten.

Aber auch die von Sattler angesprochene Entstehungsgeschichte bietet keinen schlüssigen Beweis für die Richtigkeit der von ihm vertretenen Meinung. Es trifft zwar zu, daß die Erwähnung des Umlage- und des Zuschlagsrechts in Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG. auf eine Anregung der Landkreise - die eine Beeinträchtigung ihrer verfassungsrechtlichen Stellung durch die Realsteuergarantie befürchteten - zurückgeht[2]), an ein Zuschlagsrecht der Länder demnach ursprünglich nicht gedacht sein konnte. Richtig ist auch, daß der Bundesrat gegen die vom Bundestag beschlossene Fassung der Realsteuergarantie[3]) deshalb Einspruch erhob, weil durch sie das Umlagerecht der Länder ausgeschlossen worden wäre[4]). Diese Argumentation besagt indessen noch nichts für die Sinngebung der vom Vermittlungsausschuß erarbeiteten Form des Art. 106 Abs. 6 S. 1 bis S. 3 GG. Sattler scheint zu übersehen, daß der Bundesrat seinen Einspruch auch wesentlich auf Bedenken gründete, welche er gegen die weitgehende Regelung von Methoden des kommunalen Finanzausgleichs im Grundgesetz hegte, die zudem noch die Gemeindeverbände einseitig begünstigte[5]). Die vom Bundesrat vorgeschlagene Fassung der Realsteuergarantie enthielt

---

[1]) Vgl. Verhandlungen des Bt. 2. Wahlperiode 1953 Bd. 28 S. 6855.

[2]) Vgl. Protokoll der 77. Sitzung des Ausschusses für Rechtswesen und Verfassungsrecht vom 28.9.1955, S. 33.

[3]) Vgl. BtD. 2. Wahlperiode 1953, 1050: "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu. Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Gemeindeverbände die Realsteuern als Bemessungsgrundlagen für Umlagen oder Zuschläge zu Grunde legen."

[4]) BrD. Nr. 9413/56, vgl. dazu auch Wixforth (153) S. 106ff.

[5]) Vgl. BrD. Nr. 9413/56.

daher eine ähnliche Einschränkung der Landesgesetzgebung nicht mehr; sie ermöglichte den Gemeindeverbänden nur noch die Erhebung von Umlagen nach Maßgabe der Landesgesetzgebung[1]). Aus welchem Grund im Vermittlungsausschuß erneut eine der ursprünglich vom Bundestag vorgeschlagenen Fassung ähnliche Form der Realsteuergarantie gewählt wurde, läßt sich mangels authentischer Unterlagen nicht mehr feststellen. Im Hinblick auf den Standpunkt der Länder erscheint es jedoch als abwegig anzunehmen, daß der Bundesrat ihr seine Zustimmung erteilt hätte, wenn die von den Ländern bis dahin bekämpfte verfassungsrechtliche Regelung von Fragen des kommunalen Finanzausgleichs erneut mit einer einseitigen Begünstigung der Gemeindeverbände verbunden worden wäre. Einer solchen Auslegung stehen auch die Ausführungen des vom Vermittlungsausschuß bestellten Berichterstatters vor dem Bundestag entgegen. Dieser legte dar, Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG. solle der Landesgesetzgebung ganz allgemein das Recht geben zu bestimmen, inwieweit die Realsteuern als Bemessungsgrundlagen für Umlagen und Zuschläge zu Grunde gelegt werden können; die vorgeschlagene Fassung der Realsteuergarantie ermögliche es nunmehr - nach Maßgabe der Landesgesetzgebung - sowohl den Ländern als auch den Gemeindeverbänden, Umlagen und Zuschläge zu den Realsteuern zu erheben.[2])

An dem Recht der Länder, Zuschläge zu den Realsteuern erheben zu dürfen, dürfte danach kein Zweifel mehr bestehen.

§ 9 Die Bedeutung und das finanzielle Gewicht der Realsteuern unter besonderer Berücksichtigung der Grundsteuer

Waren den Gemeinden durch die Realsteuergarantie zwar ihre überlieferten Einnahmequellen gesichert, so ließ sich doch nicht verkennen, daß deren Eingliederung in ein

---

[1]) Vgl. BrD. Nr. 9413/56: "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden, nach Maßgabe der Landesgesetzgebung auch den Gemeindeverbänden zu."

[2]) Vgl. Verhld. d. Bt. 2. Wahlperiode 1953, Bd. 33 S. 9961.

ähnlich unzulängliches Finanzsystem erfolgte, wie es den Gemeinden schon einmal - durch die Erzberger'sche Finanzreform - zugewiesen worden war. Nach den Realsteuern wird es vor allem aus Finanzuweisungen und einer Anzahl kleinerer Gemeindesteuern gespeist. Zwar können Grundsteuer und Gewerbesteuer wieder in ein Koppelungsverhältnis zueinander gesetzt werden[1]); es fehlt jedoch - wie Pagenkopf hervorhebt[2]) - eine Steuer, die unter Verkoppelung ihres Anspannungssatzes mit den Hebesätzen der Realsteuern in die Breite wirkt; die Bürgersteuer - 1942 in die allgemeine Einkommensteuer eingebaut - ist den Gemeinden zwar versprochen[3]), bisher aber nicht zurückgegeben worden. Diese Tatsache und der Umstand, daß die kleinen Gemeindesteuern durch Akte der Gesetzgebung und der Rechtsprechung an finanziellem Gewicht laufend einbüßten[4]), ließt die Realsteuern in einem Maße zum Deckungsmittel des gemeindlichen Bedarfs werden, das im Hinblick auf den diesen Steuern zu Grunde liegenden Äquivalenzgedanken bedenklich, mit dem von Miquel aufgestellten Grundsatz der allgemeinen und gerechten Besteuerung aber sicherlich nicht zu vereinbaren ist.[5]) Grundsteuer und Gewerbesteuer erbrachten im Rechnungsjahr 1954 91,6 v.H. und 1960 94,1 v. H. der gemeindlichen Steuereinnahmen; in 1963 ist dieser Anteil sogar auf 95 v. H. gestiegen (Tab. 9). Dabei hat sich bei der Heranziehung der Realsteuern zum Ausgleich des gemeindlichen Haushalts gegenüber den Vorkriegszeiten eine Umschichtung ergeben; die vormalige Spitzenstellung der Grundsteuer ist nicht erhalten geblieben. Während die Gewerbesteuer der konjunkturellen Entwicklung folgend von 1950 bis 1963 eine Aufkommenssteigerung von fast dem Achtfachen zu verzeichnen hat, läßt sich bei der Grundsteuer kaum eine Verdoppelung ihres Volumens feststel-

---

1) In NW geschehen durch die VO. vom 9. 12. 1952 GVBl. NW 1953 S. 103).
2) Pagenkopf (103a) S. 11.
3) Horster (57) S. 36.
4) Vgl. Erste DVO. zum Vergnügungssteuergesetz NW (GVBl. NW 1956 S. 295), wonach Kinovorstellungen, in denen Filme mit Prädikat gezeigt werden, vergnügungssteuerfrei sind; vgl. OVG. Münster KStZ. 1964 S. 86: "Die Erhebung der Getränkesteuer ist unzulässig, soweit sie auf § 3 NotV. von 1930 gestützt wird."
5) Institut FSt. (60) S. 6.

Tabelle 9

Die Steuereinnahmen der Gemeinden und Gemeindeverbände (einschl. Hansestädte und Berlin) in Mill. DM

Jahr	Grundst.-aufkommen insgesamt	Grundsteuer								Gewerbesteuer einschl. Lohnsteuer		Sonstige Gemeindesteuern		Grundsteuereinnahmen insgesamt
		Grundsteuer A				Grundsteuer B								
		Anteil am GrStGesA. in v.H.	absolut	Anteil am GrStGesA. in v.H.	Hebesatz	absolut	Anteil am GesStAufkommen in v.H.	Hebesatz		absolut	Anteil am GesStAufkommen in v.H.	absolut	Anteil am GesStAufkommen in v.H.	
1950	1.169,8	43,4	-	-	-	-	-	-		1246,1	46,2	280,7	10,4	2.696,6
1952	1.225,3	29,1	306,5	24,9	158	918,8	75,1	212		2623,0	62,2	367,9	8,7	4.216,2
1954	1.333,7	26,1	325,8	24,3	166	1007,9	75,7	215		3341,7	65,5	426,1	8,4	5.101,5
1956	1.404,5	23,0	339,1	24,1	170	1065,4	79,9	214		4222,6	69,1	487,4	7,9	6.114,5
1958	1.521,1	20,8	359,2	23,6	179	1161,9	76,4	218		5260,7	72,0	524,4	7,2	7.306,2
1960	1.630,6	16,9	377,7	23,1	185	1252,9	76,9	217		7433,4	77,2	572,5	5,9	9.636,5
1961	1.718,9	16,4	395,7	22,9	191	1317,2	77,1	218		8147,2	78,8	605,3	5,8	10.471,4
1962	1.862,0	16,6	402,0	21,5	197	1415,2	78,5	219		8770,5	78,1	588,4	4,3	11.220,7
1963	1.950,5	16,3	412,8	21,1	-	1496,1	78,9	-		9272,9	79,0	559,9	4,7	11.782,3

Quelle: 1950 - 1961 Hörnke (55) S. 36.
1961 - 1963 Monatsberichte der Deutschen Bundesbank (97) S. 142; (98) S. 88.

len; ihre Steigerungsquote liegt noch unter der der übrigen Gemeindesteuern. Dementsprechend hat sich der Anteil am gemeindlichen Steueraufkommen bei der Gewerbesteuer von 46,2 v. H. in 1950 auf 79 v. H. in 1963 und bei der Grundsteuer in derselben Zeit von 43,4 v. H. auf 16, 3 v. H. verschoben. Bemerkenswert ist dabei, daß das Grundsteueraufkommen nur zudurchschnittlich 23 v. H. von der Grundsteuer A, dagegen zu etwa 77 v. H. von der Grundsteuer B aufgebracht wird. Seine Erklärung findet dies darin, daß die meisten Gemeinden, gestützt auf § 21 GrStG., die Hebesätze für die Grundsteuer A niedriger als die für die Grundsteuer B ansetzen; dazu kam allerdings, daß sich bei der Grundsteuer B auch die nach der Währungsreform einsetzende lebhafte Bautätigkeit niederschlug.

Zu erwähnen bleibt, daß die 1960 mit § 172 BundesbauG., durch Einfügung der §§ 12a bis c und die Änderung der §§ 21, 33 GrStG., eingeführte Baulandsteuer (sog. Grundsteuer C) keine Stärkung des finanziellen Gewichts der Grundsteuer zu bewirken vermochte, ähnlich wie dies bei der oben erwähnten Bauplatzsteuer der Fall gewesen ist.[1]) Die Baulandsteuer, gedacht als ein Mittel, welches den Gemeinden durch Einführung erhöhter Hebesätze und Steuermeßzahlen[2]) für baureife Grundstücke helfen sollte, den Baulandmarkt zu vergrößern[3]), hat die vom Gesetzgeber in sie gesetzten Erwartungen nicht erfüllt. Ihr Aufkommen betrug zwischen 1961 und 1963 pro Rechnungsjahr nicht mehr als ca. 44 Mill. DM[4]) und machte damit zu keinem Zeitpunkt mehr als etwa 2 v. H. der gesamten Grundsteuereinnahmen aus. Wegen der gegen die Baulandsteuer bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken[5]) entschloß sich der Gesetzgeber, sie mit Beginn des Jahres 1963 außer

---

1) Vgl. S. 15.
2) Die Steuermeßzahlen sollten um das Vierfache und nach Ablauf von zwei Jahren um das Fünf- und Sechsfache erhöht werden.
3) Rössler (117) S. 242.
4) WSt. 1964 H. 5 S. 314.
5) Vgl. im einzelnen: Institut FSt. (64) S. 125.

Hebung zu setzen.[1])

§ 10 Die Auswirkungen der Grundsteuererstarrung

Aus der beschriebenen Lage haben sich für die Gemeindefinanzwirtschaft eine Reihe höchst ungünstiger Auswirkungen ergeben. So hat das stark angewachsene Gewicht der Gewerbesteuer bei abnehmender Bedeutung der Grundsteuer zu einer Strukturänderung des kommunalen Finanzsystems geführt, als de-ren bedenklichste Folge Pagenkopf[2]) die Unstabilität des gemeindlichen Finanzwesens bezeichnet: "Die Gewerbesteuer reagiert durch ihre ertragsabhängige Komponente, den Gewerbeertrag, in hohem Maße auf die Konjunktur; dem entspricht auf der anderen Seite trotz ihrer ertragsunabhängigen Steuermaßstäbe, dem Gewerbekapital bezw. der Lohnsumme, eine hohe Krisenanfälligkeit[3])." Da nun das stabilisierende Element der Grundsteuer praktisch entfallen ist, ergibt sich eine Abhängigkeit der gemeindlichen Steuerkraft von der jeweiligen Wirtschaftslage der im Gemeindegebiet ansässigen Betriebe; dies kann bei rückläufiger Konjunktur recht ungünstige Folgen für die Gemeindefinanzen haben.

Neben der mangelnden Stabilität des kommunalen Finanzwesens hat als Folge der Neuverteilung des finanziellen Gewichts zwischen Grundsteuer und Gewerbesteuer das Problem der zwischen den Gemeinden bestehenden Steuerkraftunterschiede an Bedeutung gewonnen. Seine Erklärung findet dies in der Tatsache, daß die Gewerbesteuer zu den Steuern gehört, die die größte örtliche Streuung aufweisen und daher besonders geeignet ist, Steuerkraftunterschiede hervorzurufen. Daß bei einer im wesentlichen auf der Gewerbesteuer aufgebauten Steuerwirtschaft die vorbezeichnete Eigenschaft in unliebsamer Weise zum Tragen kommen muß, liegt auf der Hand. In welchem Umfange heute zwischen den Gemeinden Unterschiede in der finanziellen

---

[1]) BGBl. 1964 I S. 347.
[2]) Pagenkopf (103b) S. 606.
[3]) Pagenkopf a. a. O.

Leistungsfähigkeit bestehen, zeit Tab. 10 am Beispiel Baden-Württembergs:

Tabelle 10

Realsteuerkraft einiger Gemeinden in Baden-Württemberg im Jahre 1963

Gemeindegrößenklassen	Niedrigster Wert	Höchster Wert	Größenklassendurchschnitt
	in DM je Einwohner		
Gemeinden mit			
bis zu 1.000 Ew.	35	612	76
1.000 - 2.000 "	48	393	96
2.000 - 5.000 "	80	422	130
5.000 - 10.000 "	68	403	161
10.000 - 20.000 "	96	420	189
20.000 - 50.000 "	181	607	240
50.000 - 100.000 "	158	262	234
Stadtkreise	170	346	256

Quelle: Kübler (80) S. 178.

Danach liegt die auf den Einwohner umgerechnete durchschnittliche Realsteuerkraft in den Stadtkreisen bei 256 DM, bei den Gemeinden zwischen 5.000 und 10.000 Einwohnern bei 161 DM und in den kleinen Gemeinden mit 1.000 bis 2.000 Einwohnern bei nur 96 DM. Die Gemeinden bis zu 1.000 Einwohnern weisen sogar nur eine durchschnittliche Realsteuerkraft von 76 DM auf. Steuerkraftunterschiede bestehen aber auch innerhalb der Gemeindegrößenklassen; sie schwanken bei der Gruppe der kleinsten Gemeinden zwischen 35 und 612 DM je Einwohner; noch in den Stadtkreisen bewegt sich die auf den Einwohner umgerechnete Realsteuerkraft zwischen 170 und 346 DM.

Große Streuungen in der Finanzkraft bewirken entweder stark unterschiedliche öffentliche Leistungen oder beträchtliche Unterschiede in der Anspannung der Steuern.[1]) Beides ist heute - im Gegensatz zu früher, wo dies lediglich als gebietsständische Ungleichheit empfunden wurde[2]) -

[1]) Albers (3) S. 423.
[2]) Rudlof (129) S. 14.

im Hinblick auf die in Art. 106 Abs. 4 Ziff. 3 GG. niedergelegte Forderung nach Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse unerwünscht. Der einheitliche Wirtschaftsraum erfordert, wenn nicht einheitliche, so doch weitgehend aneinander angeglichene Leistungen des Staates und der Gemeinden; die heute besonders zwischen den ländlichen Gemeinden und den industriearmen Städten bestehenden Unterschiede in der Steuerkraft stehen dieser Forderung jedoch entgegen.[1])

Es darf ferner nicht übersehen werden, daß die durch die Grundsteuererstarrung bedingte einseitige Ausrichtung des Gemeindesteuersystems die raumordnerische Planung stark behindert[2]): Die Gemeinden haben ein mit dem Zurückfallen der Grundsteuer wachsendes Interesse daran, ihr Finanzwesen durch eine verstärkte Ansiedlung gewerblicher Betriebe zu verbessern. Auf diese Weise entstehen unerwünschte Industrieballungen, vor allem in Großstädten. Erfahrungsgemäß wird bei der Betriebsansiedlung auch wenig Rücksicht darauf genommen, inwieweit sich die neuen Betriebe der im Gemeindegebiet vorgegebenen Wirtschaftsstruktur einpassen; das stört die Ausgeglichenheit der Wirtschaftsräume. Beide - sowohl Ballungsgebiete wie unhomogene Wirtschaftsräume - erschweren aber die Durchführung einer sinnvollen Raumordnung.[3])

Z W E I T E R H A U P T T E I L

Die künftige Stellung der Grundsteuer in der Gemeindefinanzwirtschaft

Erstes Kapitel

Argumente für und gegen ein Beibehalten der Grundsteuer

Die Unhaltbarkeit der qualitativen Mängel des gemeindlichen Steuerwesens wird sowohl von den unmittelbar Beteiligten, den Gemeinden und der gewerblichen Wirtschaft, als auch von der Finanzverwaltung und dem Gesetzgeber nicht geleugnet. Es ist daher eine rege Erörterung

---

[1]) Kübler (80) S. 78.
[2]) Herker (51) S. 69.
[3]) Lücke (89) S. 273.

darüber entstanden, wie den Gemeinden aus ihren Schwierigkeiten zu helfen ist; dabei werden auch Überlegungen über die künftige Stellung der Grundsteuer im Rahmen der kommunalen Finanzen angestellt. Bei den Reformvorschlägen stehen sich zwei Tendenzen gegenüber.

§ 11 Die Forderung nach Abschaffung der Grundsteuer

Die eine Gruppe zielt letztlich darauf hin, die Grundsteuer ganz abzuschaffen. Sie geht davon aus, daß es nicht angängig sei, in einer einheitlichen Volkswirtschaft die direkte Besteuerung nach unterschiedlichen Grundsätzen vorzunehmen, je nachdem, ob der Steuergläubiger "Gemeinde", "Land" oder "Bund" heiße; wenn heute nach herrschender Meinung die direkte Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit erfolgen solle, dann gelte das für alle Ebenen der öffentlichen Hand. Für eine als Ertragssteuer ausgebildete Grundsteuer sei daher kein Platz mehr.[1]) Albers meint, die Grundsteuer habe auch durch die Einführung einer einheitlichen Vermögensteuer ihre Daseinsberechtigung verloren.[2]) Die Verfechter einer Aufhebung der Grundsteuer weisen ferner darauf hin, daß sich die Grundsteuer im Hinblick auf den fortschreitenden Ausbau der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ohnehin nicht werde halten lassen. Ein einheitlicher Wirtschaftsraum erfordere ein einheitliches Steuersystem in allen Mitgliedsstaaten. Die deutsche Grundsteuer bedeute jedoch eine im übrigen Bereich der EWG unbekannte Vorbelastung des fundierten Einkommens; sie stehe dem angestrebten Ziel einer Harmonisierung der Gemeindesteuern und Gemeindefinanzen entgegen.[3])

§ 12 Stimmen für ein Beibehalten der Grundsteuer

Für ein Beibehalten der Grundsteuer in ihrer geltenden Form setzen sich vor allem die kommunalen Spitzenverbände

---

1) So z. B. der Bund der Steuerzahler; vgl. Geschäftsbericht des Gemeindetages 1961, S. 3.
2) Albers (3) S. 423.
3) Merkert (94) S. 1040.

und die in ihnen zusammengeschlossenen Gemeinden ein.[1]) Sie gehen davon aus, daß sich die Grundsteuer in der Vergangenheit bewährt habe, und sind der Ansicht, diese Steuer könne auch noch heute zu einer tragfähigen Stütze der kommunalen Finanzwirtschaft ausgebaut werden. Deswegen möchte man sie aufwerten, sie "revalorisieren", um auf diese Weise die gemeindliche Finanzmasse zu vergrößern und sowohl ausgewogener als auch krisensicherer zu gestalten.

Zu den Befürwortern einer Anhebung der Grundsteuer gehört - trotz ihres erheblichen Grundbesitzes - nicht zuletzt die gewerbliche Wirtschaft. Sie hofft, nach einem Wiedererstarken der Grundsteuer von den Gemeinden mit Erfolg wenn nicht einen Verzicht, so doch einen spürbaren Abbau der Gewerbesteuer zu erreichen.[2]) Die gewerblichen Spitzenverbände würden es daher begrüßen, wenn zugleich mit der Aufwertung der Grundsteuer Vorschriften erlassen würden, die durch Neuregelung des Koppelungsverhältnisses zwischen den Realsteuern den Gemeinden eine Senkung der Gewerbesteuer zur Pflicht machten.[3])

§ 13 Die besondere Geeignetheit der Grundsteuer auch für ein künftiges Gemeindesteuersystem

I Rechtfertigung der Grundbesteuerung

Den Kritikern der Grundsteuer ist zuzugeben, daß die theoretische Rechtfertigung dieser Abgabe, wie sie bisher von der Finanzwissenschaft vertreten wurde, heute einer Kritik durchaus zugänglich ist. Das gilt besonders für die sog. Fundustheorie. Sie geht davon aus, daß Bezüge gleicher Höhe von verschiedener Steuerfähigkeit sein können, je nachdem ob sie mehr oder weniger sicher bezw. fortdauernd sind. Als weniger gesichert und darum in geringerem Umfang steuerbar müßten die Erträge aus Arbeit angesehen werden; sie hörten mit dem Versiegen der Arbeitskraft (Alter, Unfall) zu fließen auf; Rücklagen für Versicherungen und Sicherungen seien daher notwendig. Solche

---

[1]) Denkschrift des Städtetages (19) S. 30; Schäfer (132) S. 74.
[2]) Institut FSt. (64) S. 125; Delvos (18) S. 11.
[3]) Vgl. dazu auch Seiler (138) S. 37 ff.

Aufwendungen erspare weitgehend der Bezieher von aus dem Vermögen - vor allem dem Grundvermögen - herrührenden (sog. fundierten) Bezügen, da diese - infolge der Dauer der Steuerquelle von den Wechselfällen des Lebens unabhängig[1]) - in ihrem Bestand gesichert seien. Das bedinge aber eine erhöhte Steuerfähigkeit und rechtfertige ihre Belastung mit einer zusätzlichen Steuer.

Eine solche Betrachtungsweise vermag den Verhältnissen der Gegenwart nur noch bedingt gerecht zu werden. Sie läßt außer Betracht, daß durch den Ausbau der Sozialgesetzgebung und durch die zunehmende Übung, Renten und Pensionen auszusetzen, auch den Beziehern unfundierter Einkommen der Fluß ihrer Einnahmen über den Eintritt der Arbeitsunfähigkeit hinaus in hohem Maße gesichert ist. Demgegenüber haben die staatlichen Eingriffe, etwa beim Grundbesitz (Mietstop), gezeigt, daß die fundierten Erträge den Berechtigten keineswegs zu jeder Zeit in vollem Umfang zufließen. Mithin ist das fundierte Einkommen heute nicht höher zu bewerten als das nicht fundierte. Gegen die Fundustheorie spricht ferner die Tatsache, daß bis heute eine wissenschaftlich einwandfreie Scheidung von Arbeitseinkommen und Besitzeinkommen für die Theorie und erst recht für die Praxis unerreichbar geblieben ist[2]). Endlich kommt die Grundsteuer, sucht man sie mit der Fundustheorie zu rechtfertigen, in Konflikt mit der Vermögensteuer, die das eigentliche Mittel zur Mehrbelastung des fundierten Einkommens ist[3]).

Nicht minder bedenklich ist der Versuch, die Grundsteuer noch heute aus dem Gedanken der Äquivalenz zu begründen. Schon die Wertung dieser Steuer als "Entgelt" für besondere kommunale Leistungen läßt sich nicht mit § 1 Abs. 1 AO. vereinbaren; er will die Steuern nicht als Gegenleistung für irgendwelche Leistungen öffentlich-rechtlicher Gemeinwesen gelten lassen. Zu diesem mehr rechtlich-formalen Bedenken tritt die Erwägung, daß die Verwirk-

---

[1]) Moll (96) S. 393.
[2]) Moll (96) S. 392.
[3]) Albers (3) S. 423; Lotz (88) S. 524.

lichung der mit dem Äquivalenzprinzip verfolgten Absichten[1]) auf immer größere Schwierigkeiten stößt. In den Großstädten läßt sich heute kaum noch beurteilen, in welchem Umfang eine Maßnahme über das allgemeine Interesse hinaus dem Grundbesitz zum besonderen Vorteil gereicht. Selbst wenn dies gelingt, wird aber die Steuerlast in der Regel nicht von den zunächst betroffenen Grundbesitzern, sondern von den Verbrauchern getragen; sie sind aber - worauf Froboess verweist - an den zu Gunsten des von ihnen bewohnten Hausgrundstücks erbrachten Leistungen der Gemeinde entweder garnicht oder nur verhältnismäßig wenig interessiert.[2])

Die Bedenken gegen die theoretischen Grundlagen der Grundsteuer können jedoch ihre Geeignetheit als Kommunalsteuer nicht ernstlich in Frage stellen. Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß die den Gemeinden vom Grundgesetz zuerkannte Rechtsstellung dazu zwingt, die kommunalen Körperschaften in angemessenem Umfang mit eigenen Einnahmen auszustatten. Dafür eignet sich die Grundsteuer aus mehreren Gründen ganz besonders:

Bereits vom steuerlichen Tatbestand her weist die Grundsteuer eine starke örtliche Verknüpfung auf, denn sie erfaßt Objekte, die mit dem Gemeindegebiet fest verbunden sind. Diese Radizierbarkeit - wie Popitz sie genannt hat[3]) - ermöglicht es aber besonders den Gemeinden, die Steuerobjekte der Grundsteuer zu überblicken und auf ihre Leistungsfähigkeit zu beurteilen.

Ferner darf nicht übersehen werden, daß die Besteuerungsmerkmale dieser Steuer eine deutlich erkennbare Wechselbeziehung zwischen Steuergegenstand und besteuernder Gemeinde aufweisen: Einerseits ist der Ertrag und damit letztlich der Wert des Grundbesitzes zum guten Teil von kommunalen Leistungen abhängig, die in Form von Kanalisations- und von Straßennetzen, durch Bereitstellen öffent-

---

[1]) Schanz (133) S. 56 ff.
[2]) Froboess (34) S. 298.
[3]) Popitz (109) S. 114.

licher Verkehrsmittel und durch sonstige Veranstaltungen erbracht werden.[1]) Andererseits sind den Gemeinden durch den Haus- und Grundbesitz Aufgaben in beträchtlichem Umfang auferlegt, denen sie sich aus mancherlei Gründen nicht entziehen können. Diese Sachlage läßt es als gerechtfertigt erscheinen, einen Teil der Grunderträge den Gemeinden vorzuenthalten. Dabei ist zu bedenken, daß die im Zusammenhang mit dem Grundbesitz entstehenden kommunalen Lasten die Eigenschaft haben, mit abnehmenden Grundstückserträgen tendenziell zu wachsen.[2]) Es muß daher als ein weiterer Vorzug der Grundsteuer angesehen werden, daß sie durch den ihr eigenen Objektcharakter die Gemeinden in die Lage versetzt, den Grund und Boden auch dann mit Abgaben zu belegen, wenn sein Ertrag ihn steuerlich an sich nicht mehr leistungsfähig erscheinen läßt.[3])

Für ein Beibehalten der Grundsteuer im gemeindlichen Bereich spricht weiter der Umstand, daß es ausgeschlossen ist, die dieser Steuer unterliegenden Objekte zu verlagern, um so überdurchschnittlich hohen Belastungen auszuweichen.[4]) Es gehört zum Kern der kommunalen Selbstverwaltung, daß die Gemeinden innerhalb bestimmter Grenzen frei darüber entscheiden können, in welchem Umfang sie von ihrem Besteuerungsrecht Gebrauch machen wollen. Infolgedessen ist es unvermeidlich, daß die Last der den Steuerpflichtigen von den Gemeinden auferlegten Abgaben örtliche Schwankungen aufweist. Dies könnte aber zu einer Abwanderung der Steuerpflichtigen aus den Gemeinden mit hohen Anspannungssätzen führen, wenn sich die von der Grundsteuer erfaßten Besteuerungsobjekte leicht verlagern ließen.

Die Grundsteuer sollte jedoch noch aus einer anderen Erwägung Bestandteil des Gemeindefinanzsystems bleiben. Anders als der Staat sind nämlich die Gemeinden nicht in der Lage, ihre Einnahmeschwankungen in bedeutendem Umfang

---

[1]) Popitz (109) S. 352.
[2]) Froboess (34) S. 301.
[3]) Popitz (109) S. 116.
[4]) Lotz (88) S. 411.

durch Anleihen auszugleichen[1]). Es kommt daher darauf an, den Gemeinden solche Steuerquellen zur Verfügung zu stellen, die auch in Zeiten konjunktureller Abschwächung die für die kommunale Aufgabenerfüllung notwendigen Mittel bereitzustellen vermögen. Dieser Forderung kommt die Grundsteuer wegen der sie kennzeichnenden Konjunkturempfindlichkeit[2]) in hohem Maße entgegen.

Als Gemeindesteuer empfiehlt sich die Grundsteuer endlich deswegen, weil sie der einseitigen Lastenverteilung durch das gegenwärtige Kommunalsteuersystem entgegenwirkt. Die Tatsache, daß die überwiegende Zahl der Gemeindeeinwohner nicht unmittelbar zur gemeindlichen Bedarfsdeckung beiträgt, wird durch die Grundsteuer gemildert, denn jedermann ist entweder Grundeigentümer, Mieter oder Pächter.

II Grundsteuer und Gemeinsamer Markt

Ein Beibehalten der Grundsteuer auf kommunaler Ebene würde auch nicht von vorneherein die mit dem Abschluß des Römischen Vertrages[3]) zwischen den Vertragsstaaten angestrebte Errichtung eines Gemeinsamen Marktes (Art. 2 EWG) behindern. Die von Merkert zur Begründung seiner entgegenstehenden Ansicht beigebrachten Argumente können insoweit nicht durchschlagen.[4])

Es kann zwar kein Zweifel daran bestehen, daß der geplante einheitliche Wirtschaftsraum - zumal wenn er binnenmarktähnliche Bedingungen aufweisen soll[5]) - sich nur verwirklichen läßt, wenn die auf steuerlichem Gebiet gegenwärtig noch bestehenden Behinderungen des zwischenstaatlichen Verkehrs abgebaut werden; Art. 100 - 102 EWG sehen deshalb die "Angleichung" solcher direkter Steuern vor, die "die Unternehmen der Wirtschaftsgemeinschaft unterschiedlich belasten, den zwischenstaatlichen Wettbewerb verfälschen und dadurch Verzerrungen entstehen lassen". Daraus kann jedoch nicht gefolgert werden, der Gemeinsame Markt

---

[1]) Bickel (5) S. 420.
[2]) Kamps (68) S. 35.
[3]) Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, BGBl. 1957, II Nr. 766.
[4]) Merkert (94) S. 1040.
[5]) Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (31) S. 13.

erfordere zwingend eine in allen Mitgliedsstaaten gleichmäßige steuerliche Belastung. Dieses Ziel, das sich praktisch nur durch vollständige Vereinheitlichung der Steuersysteme, der Steuersätze und der Handhabung der Steuergesetze aller Vertragsstaaten verwirklichen ließe, bleibt schon wegen der entgegenstehenden politischen Schwierigkeiten unerreichbar.[1]) Die Gleichheit der Besteuerung und aus ihr sich ergebend die Gleichheit der steuerlichen Belastung sind aber auch - wie die nationalen Märkte zeigen - keine conditio sine qua non für ein ordnungsgemäßes Funktionieren des Gemeinsamen Marktes. Auf vielen nationalen Märkten hat sich nämlich trotz regionaler und lokaler Besteuerungsunterschiede ein reger Wettbewerb entwickelt. Die vorhandenen steuerlichen Unterschiede sind dort nur zu gering, um den Wettbewerb spürbar zu verzerren oder zu verfälschen. Diese steuerliche Erfahrungstatsache nationaler Märkte gilt - wie Mesenberg betont -[2]) auch für die Entwicklung der Wettbewerbsbedingungen im Gemeinsamen Markt. Danach ist die Grundsteuer nicht schon deshalb abzubauen, weil sie eine in den Mitgliedsstaaten unbekannte Vorbelastung des fundierten Einkommens darstellt. Ihre Beseitigung wäre erst dann zu erwägen, wenn sich herausstellen sollte, daß sie den Wettbewerb zwischen den Mitgliedsstaaten erheblich verfälscht und verzerrt. Die Tatbestände wesentlicher Wettbewerbsverfälschungen und -verzerrungen können jedoch erst in dem Maße sichtbar werden, in dem der Prozeß der Öffnung nationaler Märkte fortschreitet[3]). Ob die Grundsteuer diese Voraussetzungen erfüllt, kann daher zur Zeit noch nicht abschließend beurteilt werden.

---

1) Institut FSt. (63) S. 46; Spitaler (142) S. 211.
2) Mesenberg (93) S. 734.
3) Mesenberg (93) S. 735.

Zweites Kapitel

Ursachen für die nachlassende finanzwirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer

Wenn auch nach den getroffenen Feststellungen an der besonderen steuertechnischen Eignung der Grundsteuer für die Zwecke der Gemeindebesteuerung nicht zu zweifeln ist, so drängt sich doch die Frage auf, ob die finanzielle Ergiebigkeit dieser Steuer sich soweit steigern läßt, daß sie wie vordem zu einem tragenden Pfeiler der kommunalen Bedarfsdeckung werden kann. Gemeinden und Wirtschaft sind - wie bemerkt - der Ansicht, daß dies möglich sei. Inwieweit sich solche Hoffnungen erfüllen lassen, wird am besten beurteilt werden können, wenn den Ursachen nachgegangen wird, die zu der Erstarrung der Grundsteuer geführt haben.

§ 14 Grundsteuerausfälle durch steuerliche Vergünstigungen

Als wesentliches Hemmnis für die Entwicklung des Grundsteueraufkommens nach dem Kriege ist zunächst auf die zahlreichen Vergünstigungen zu verweisen, die den Steuerpflichtigen - teils im Grundsteuergesetz schon vorgesehen, zum guten Teil aber auf Grund von Bundesgesetzen neu eingeführt - unter Durchbrechung des Objektcharakters der Grundsteuer in beträchtlichem Umfang gewährt worden sind. So wurden die Gemeinden - abgesehen von den Befreiungstatbeständen des § 4 GrStG. - schon vor dem Kriege durch § 58 GrStDV. verpflichtet, die Grundsteuer ganz oder teilweise von Amts wegen bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen zu erlassen. Diese Vergünstigung betraf den Neuhausbesitz im früheren Sinn (Baujahr zwischen dem 1. 4. 1924 und dem 31. 3. 1937); sie sollte ursprünglich im Jahre 1942 auslaufen, wurde jedoch erst durch das Grundsteueränderungsgesetz vom 12. 4. 1961[1]) außer Kraft gesetzt. Der dadurch entstandene Grundsteuerausfall wird nach vorsichtiger Schätzung mit jährlich 85 Mill. DM angegeben.[2])

---

[1]) BGBl. I S. 425.
[2]) Czapski (14) S. 20.

In den ersten Nachkriegsjahren wurden die Grundsteuereinnahmen ferner durch den Erlaß der Grundsteuern für den kriegszerstörten und demontierten Grundbesitz beeinträchtigt (§ 33 Abs. 4 GrStG.). Die hierauf beruhende Aufkommensminderung verlor jedoch mit dem fortschreitenden Wiederaufbau an Bedeutung. Weitere Einnahmeausfälle mußten die Gemeinden hinnehmen, als das Wohnungsbaugesetz des Jahres 1950[1]) für den sozialen Wohnungsbau eine zehnjährige Grundsteuerbefreiung aussprach und das zweite Wohnungsbaugesetz[2]) 1957 diese Rechtswohltat auf fast den gesamten Wohnungsbau ausdehnte. Den allein bis 1960 entstandenen Grundsteuerausfall setzen die Gemeinden mit 1,6 Mrd. DM an[3]).

§ 15 Veraltete Einheitswerte und Unzulänglichkeit der geltenden Bewertungstechnik

I Veränderte Wertverhältnisse bei Grund und Boden

Entscheidende Ursache für das Zurückfallen der Grundsteuer ist jedoch die Unbrauchbarkeit der ihr zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen. Die heute geltenden Einheitswerte sind über dreißig Jahre alt und gehen zurück auf die Hauptfeststellung zum 1. 1. 1935. Seit diesem Zeitpunkt haben sich die Wertverhältnisse des Grundbesitzes aber wesentlich verändert. Das erhellt sofort, wenn die Entwicklung des Baukostenindex in Betracht gezogen wird, der inzwischen von 130 auf 450 v. H. gestiegen ist.[4]) Diese Steigerung hätte möglicherweise durch entsprechende Zuschläge zu den Einheitswerten für die Grundsteuer nutzbar gemacht werden können, wenn sie zu einer allgemeinen gleichmäßigen Anhebung des Wertniveaus aller Grundstücke geführt hätte. Das war jedoch nicht der Fall: Bedingt durch zwischenzeitlich eingetretene Standortverlagerungen, durch den Miet- und Preisstopp und dessen Lockerung hat sich eine unterschiedliche, zum Teil auseinandergehende

---

1) Gesetz vom 24. 4. 1950, BGBl. I S. 83.
2) Gesetz vom 27. 6. 1957, BGBl. I S. 523.
3) Heinke (49) S. 268.
4) George (35) S. 189.

Entwicklung von Werten und Ertragslagen der Einheiten des Grundbesitzes untereinander ergeben[1]). Bei den Baulandwerten ist beispielsweise eine reichhaltige Wertskala zu verzeichnen, beginnend von nur unwesentlichen, der allgemeinen Wertentwicklung entsprechenden Werterhöhungen bis zu utopisch hohen Werten in Randgebieten von Großstädten oder sonstigen Ballungszentren[2]). Beim Althausbesitz - um ein anderes Beispiel zu nennen - waren die Ertragslage infolge geringer Mietanhebungen bei stark gestiegenen Bewirtschaftungskosten und damit die Wertentwicklung seit 1935 vielfach rückläufig. Neubauten hingegen haben gegenüber den geltenden Einheitswerten einen zum Teil unverhältnismäßig höheren Wert[3]). Die auseinandergehende Wertentwicklung bei den bebauten und unbebauten Grundstücken findet ihr Gegenstück bei den Betrieben der Landwirtschaft. Eine geänderte Technik und eine geänderte Bewirtschaftungsweise haben gegenüber den 1935 gegebenen Verhältnissen zu einer Umgestaltung der Ertragslage bei leichten und schweren Böden geführt[4]).

II Durch die Bewertungsverfahren verursachte Unzulänglichkeiten der Einheitswerte

Neben den sich aus dem zeitlichen Abstand von der letzten Hauptfeststellung ergebenden Mängeln darf nicht übersehen werden, daß auch die 1934 angewandte Bewertungstechnik Grund für die schlechte Qualität der geltenden Einheitswerte ist.

1. In der Bewertung der bebauten Grundstücke liegende Mängel

In besonderem Maße trifft die obige Feststellung auf die bei den bebauten Grundstücken verwandte Bewertungstechnik zu. Bei den bebauten Grundstücken unterschied das Bewertungsgesetz des Jahres 1934 zwischen fünf Grundstücksgruppen, von denen grundsätzlich die Mietwohngrundstücke und die gemischt-genutzten Grundstücke mit einem Vielfachen

---

[1]) George (35) S. 189.
[2]) Rössler (120) S. 334.
[3]) Rössler (118) S. 201.
[4]) Nies (100) S. 330.

der Jahresrohmiete, die Geschäftsgrundstücke, Einfamilienhäuser und die sonstigen bebauten Grundstücke nach dem Sachwertverfahren zu bewerten waren (§ 52 Abs. 1 BewG. i. Verb. mit §§ 32, 33 BewDV.). Beide Verfahren dienten dazu, den für die Bewertung grundsätzlich maßgebenden gemeinen Wert (§ 10 Abs. 1 BewG.) zu ermitteln.[1])

> Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG. durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; dabei sind alle Umstände - ausgenommen ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse -, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Bei dem Rohmietverfahren wollte man den gemeinen Wert durch Multiplikation der Jahresrohmiete mit einem aus dem Verhältnis von Jahresrohmiete zu Verkaufspreis errechneten Vervielfältiger finden.

> Als Jahresrohmiete galt dabei das Gesamtentgelt, das die Mieter für die Benutzung des Grundstücks auf Grund vertraglicher oder gesetzlicher Bestimmungen nach dem Stand vom Feststellungszeitpunkt, umgerechnet auf ein Jahr, zu entrichten hatten (§ 34 Abs. 1 Satz 1 BewDV.). Bestimmte Aufwendungen blieben dabei außer Betracht.[2]) Wich im Einzelfall die tatsächlich geforderte Miete (z. B. aus persönlichen Gründen) um mehr als 20 % von der üblichen Miete ab, so wurde statt dessen eine geschätzte übliche Miete zu Grunde gelegt.
>
> Da die Unterschiede in der Jahresrohmiete bei einem einheitlichen Vervielfältiger nicht ausgereicht hätten, den Wertunterschieden bei den Grundstücksgruppen und in den verschiedenen Gemeinden gerecht zu werden, sind die Vervielfältiger örtlich und für die verschiedenen Grundstücksgruppen unterschiedlich festgesetzt worden. Ihre Errechnung erfolgte durch die Oberfinanzpräsidien.

Nach dem Sachwertverfahren erfolgte die Bewertung in der Weise, daß Bodenwert und Gebäudewert des Grundstücks getrennt berechnet, addiert und der so gefundene Grundstückssachwert an den gemeinen Wert angeglichen wurde.

---

[1]) RFH., RStBl. 1937 S. 634; Rössler (115) S. 205.
[2]) Vgl. im einzelnen § 34 Abs. 2 BewDV.

Der Bodenwert ergab sich durch Vervielfachung der Flächengröße mit dem in Betracht kommenden Quadratmeterpreis. Der Quadratmeterpreis wurde aus Kaufpreisen abgeleitet, die in der Gegend des Grundstücks am Bewertungsstichtag gezahlt worden sind.

Maßgebend für den Gebäudewert waren die Herstellungskosten, die erfahrungsgemäß im Durchschnitt für Gebäude bestimmter Bauart je cbm umbauten Raumes aufzuwenden waren. Sie waren auf die Preisverhältnisse von 1913 mit der Indexzahl 100 abzustellen. Durch Vervielfachung des umbauten Raumes mit dem Preis für einen cbm umbauten Raumes, der für das Gebäude nach seiner Bauart und Ausgestaltung in Betracht kam, wurde der Gebäudenormalherstellungswert gefunden. Er war um die Absetzung für technische Abnutzung zu kürzen. Die AfA. berücksichtigte regelmäßig das Alter des Gebäudes und bemaß sich nach der technischen Lebensdauer. Die um die Absetzung für Abnutzung gekürzten Normalherstellungskosten mußten den Preisverhältnissen vom 1. 1. 1935 durch einen Zuschlag für Baukostenüberteuerung von 30 % angepaßt werden. Soweit keine Sonderabschläge wegen unorganischen Aufbaues, wirtschaftlicher Überalterung usw. in Betracht kamen, stellte der so errechnete Wert den Gebäudesachwert dar; er war ggf. durch einen Zuschlag um den Wert von Außenanlagen (Umzäunungen, Wegebefestigungen) zu erhöhen. Der Grundstückssachwert bedurfte noch der Anpassung an den gemeinen Wert. Waren Kaufpreise vorhanden, so wurde der Ausgangswert durch Wertanpassungszuschläge an die durchschnittlichen Kaufpreise herangeführt. Bei einer großen Anzahl von Grundstücken, vor allem bei Fabrikgrundstücken, liegen häufig keine oder nur wenige Vergleichspreise vor. In diesen Fällen erfolgte die Anpassung mit Hilfe von sog. Wertzahlen, die von den Finanzämtern nach bestimmten Merkmalen der Grundstücksgruppen festgesetzt worden sind.

Schon gegen die Doppelspurigkeit der Bewertung mußten sich Bedenken ergeben. Nach den gesammelten Erfahrungen wurde die Gleichmäßigkeit der ermittelten Werte grundlegend dadurch gestört, daß die Ergebnisse der beiden Verfahren im Wertniveau Unterschiede zueinander aufwiesen.[1]) So lagen durchschnittlich die Sachwerte höher als die Rohmietwerte. Dieser Umstand wirkte sich um so nachteiliger aus, als es bei bestimmten Grundstücksgruppen

[1]) Blindow (6) Sp. 272.

den Oberfinanzpräsidenten überlassen war, für ihren Oberfinanzbezirk das Verfahren zu bestimmen,[1]), so daß in den Oberfinanzbezirken für bestimmte Grundstücksgruppen verschiedene Verfahrensmethoden angewendet wurden. Infolgedessen ergaben sich Ungleichheiten im Wertniveau von Gebiet zu Gebiet, von Grundstücksgruppe zu Grundstücksgruppe und in bestimmten Gebieten sogar innerhalb einer Grundstücksgruppe[2]).

Quellen für Ungenauigkeiten und Ungleichmäßigkeiten der Einheitswerte waren schließlich auch die zur Anwendung gelangten Bewertungsverfahren selber.

So sind in die Rohmietbewertung dadurch Fehler getragen worden, daß man die Vervielfältiger nachträglich in unterschiedlichem Umfang verändert hat: Nach Durchführung der Bewertung ergab sich nämlich, daß die Höhe der gefundenen Quotienten mit abnehmender Größe der Belegenheitsgemeinde stark zunahm[3]); in den kleinen Gemeinden hätten auf Grund der rechnungsmäßigen Untersuchungen Vervielfältiger von 20 und darüber festgesetzt werden müssen. Das BewG. unterstellt jedoch einen Zinssatz von 5,5 v. H. mit der Folge, daß der Kapitalisierungsfaktor zur Ermittlung des Ertragswertes der Land- und Forstwirtschaft auf 18 festgesetzt werden mußte. Wenn aber der Ertragswert aus dem 18fachen des jährlich erzielbaren Reinertrags zu errechnen war, konnten unter Beachtung der Zinsrechnung für die Vervielfachung der Roherträge bei der Bewertung des Grundvermögens nur Vervielfältiger bis zu 12 angewandt werden.[4]) Die rechnungsmäßig festgestellten Vervielfältiger mußten daher um so mehr gesenkt werden, je kleiner die Gemeinden waren. Als Folge ergab sich ein teilweise starkes Absinken der Einheitswerte auf dem Lande gegenüber den Einheitswerten in der Stadt.

---

[1]) Vgl. § 33 Abs. 2 BewDV.
[2]) BrD. 256/63 S. 30.
[3]) Hass (45) Sp. 175 f.
[4]) Hass a. a. O.

Aber auch ohne diese Manipulationen erwies sich das Rohmietverfahren als zu ungenau und nicht geeignet, den besonderen Gegebenheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen. Grundstücke mit kleinen und kleinsten Wohnungen wurden durch dieses Verfahren stärker belastet als Grundstücke mit größeren Wohnungen. Es erklärt sich daraus, daß die Summe der Rohmieten in Gebäuden mit kleineren Wohnungen im allgemeinen höher liegt als bei vergleichbaren Gebäuden mit größeren Wohnungen, während andererseits die bei solchen Wohnungen erzielten Reinerträge infolge der höheren Bewirtschaftungskosten nicht erreicht werden. In Großstädten hat man zwar versucht, diesem Umstand durch einen niedrigeren Multiplikator Rechnung zu tragen, ohne jedoch ganz zu einem Ausgleich zu gelangen.[1])

Das Rohmietverfahren führte nicht zuletzt deswegen häufig zu unzutreffenden Ergebnissen, weil Alter bezw. Restnutzungsdauer der Gebäude nur ungenügend Berücksichtigung fanden.[2]) Die Grundstücke wurden entweder in die Gruppe der Altbauten (bezugsfertig vor dem 1. Juli 1918) oder der Neubauten (bezugsfertig nach dem 30. Juni 1918) eingestuft. Der Kaufpreis eines Grundstücks wird hingegen auch entscheidend durch die verbleibende Restnutzungsdauer bestimmt. Dieser Umstand kam jedoch infolge der groben Aufgliederung in Altbauten und Neubauten bei der Bewertung nicht hinlänglich zum Ausdruck.

Als schwerwiegender Mangel mußte es endlich empfunden werden, daß das Verfahren die Bedeutung des Boden- und des Gebäudeertragsanteils bei der Wertermittlung außer Acht ließ. Die Notwendigkeit einer solchen Unterscheidung ergibt sich daraus, daß der Bodenwert - abgesehen von allgemeinen Wertschwankungen - nicht dem Verschleiß oder der Veralterung unterliegt. Demgegenüber ist die Lebensdauer eines Gebäudes begrenzt. Es unterliegt der Abnutzung und muß eines Tages als unbrauchbar oder bau-

---

[1]) Weil (148) S. 20.
[2]) Rössler (120) S. 529; Lantau (84) Sp. 110.

fällig abgerissen werden; der Gebäudeertrag erlischt damit ebenfalls.[1])

Im Gegensatz zum Rohmietverfahren hat sich das Sachwertverfahren bewährt[2]): Die nach dieser Methode ermittelten Werte entsprachen weitgehend den tatsächlichen Gegebenheiten. Anlaß zur Kritik haben nur die Wertzahlen gegeben, die bei den Geschäfts-, insbesondere den Fabrik-, den Hotel- und den Warenhausgrundstücken in Form von Nutzungsziffern ermittelt wurden. Ellinger bemängelt vor allem, daß dabei stets von der Kapazitätsausnutzung der gesamten jeweiligen Betriebszweige ausgegangen worden ist[3]). In Wahrheit gäbe es aber keine allgemeinen Nutzungsziffern für alle Betriebe eines Industriezweiges. Die Festsetzung einer allgemeinen Nutzungsziffer für alle Betriebe einer bestimmten Branche, gleichviel ob sie gut oder schlecht rentierten, habe daher zu ungerechten Werteinstufungen geführt.

2. Problematik der Baulandbewertung

Eine Aufzählung der die Einheitswerte des Grundvermögens belastenden Mängel bliebe unvollständig, wenn dabei nicht auch die Problematik der unter dem Stichwort "Baulandbewertung" bekannt gewordenen Bewertung der unbebauten Grundstücke erwähnt würde. Bei den Grundstücken, die hier in Betracht kommen, handelt es sich großenteils um landwirtschaftlich genutzte (gelegentlich auch um brachliegende) Flächen, die infolge ihrer Nachbarschaft zu geschlossenen bebauten Ortsteilen, zu Industrieunternehmen oder zu Verkehrseinrichtungen einen erhöhten Verkehrswert besitzen. Das BewG. behandelte sie als Teil des Grundvermögens und bestimmte dementsprechend ihre Bewertung mit dem gemeinen Wert (§ 53 BewG.). Schwierigkeiten ergaben sich nun daraus, daß es an Bewertungsmerkmalen fehlte, die mit der für einen Verwaltungsakt erforderlichen Bestimmtheit erkennen ließen,

---

1) Rössler (120) S. 529.
2) Ruckteschell-Weisse (128) S. 42.
3) Ellinger (27) Sp. 157.

wann ein Grundstück bewertungsrechtlich aus dem Kreis des, wie erwähnt, steuerlich weniger belasteten landwirtschaftlichen Grundvermögens auszuscheiden und der Gruppe der unbebauten Grundstücke zuzurechnen ist. Das in § 51 Abs. 2 BewG. genannte Merkmal einer in "absehbarer Zeit" zu erwartenden Nutzungsänderung hat sich als viel zu dehnbar und einer unterschiedlichen Beurteilung zugänglich erwiesen[1]), um auch nur zu einer annähernd gleichmäßigen Bewertung der in Frage kommenden Grundstücke führen zu können.[2])

3. Schwierigkeiten bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Nicht frei von Kritik ist auch das für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens angewandte Verfahren. Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen - es zerfiel in die Unterarten landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches, Weinbau-, gärtnerisches und sonstiges land- und forstwirtschaftliches Vermögen - wurde abweichend von dem Grundsatz des § 10 Abs. 1 BewG. mit dem Ertragswert bewertet (§ 31 BewG.).

> Der Ertragswert war das 18fache des Reinertrages, den der land- und forstwirtschaftliche Betrieb seiner wirtschaftlichen Bestimmung gemäß im Durchschnitt der Jahre nachhaltig erbringen konnte. Dabei war davon auszugehen, daß der Betrieb unter gewöhnlichen Verhältnissen ordnungsgemäß und mit entlohnten fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wurde. Außerdem war zu unterstellen, daß er schuldenfrei war (§ 31 BewG., § 3a BewDV.).

Um der Steuerverwaltung die Arbeit zu erleichtern[3]), hat man den Ertragswert jedoch nicht für jeden Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gesondert festgestellt, sondern ein sogenanntes vergleichendes Verfahren angewandt:

> Ausgehend von einem Spitzenbetrieb - dessen Wert individuell ermittelt wurde - und einer Reihe Vergleichsbetrieben und Untervergleichsbetrieben sind alle übrigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe lediglich auf Grund des Verhältnisses eingestuft worden, in dem sie

---

[1]) Krekeler (78) Anm. 2c zu § 51 Abs. 2.
[2]) Ellinger (27) Sp. 145 f.
[3]) Koselack (77) Sp. 805.

nach ihrer Ertragsfähigkeit, auf den Flächeninhalt (Hektar) bezogen, zu dem Spitzenbetrieb bezw. den Vergleichsbetrieben standen (Hektarsatz, §§ 34 - 39 BewG.).

Gegen die Ertragsbewertung in der im BewG. niedergelegten Form sind in der Literatur von jeher Bedenken grundsätzlicher Art erhoben worden. Ellinger meint, das Verfahren hätte schon deswegen nicht zu brauchbaren Ergebnissen führen können, weil in § 31 Abs. 2 BewG. mit zuvielen Unterstellungen gearbeitet wurde[1]). Als eine Fehlerquelle gilt auch die gesetzliche Festlegung des Kapitalisierungsfaktors. Es wird geltend gemacht, daß es eine einheitliche Verzinsung aus dem Ertrag nicht gebe; diese sei vielmehr regional verschieden und werde durch die besonderen Gegebenheiten des Einzelfalls bestimmt[2]). Im übrigen mache die gesetzliche Normierung des Multiplikators auf eine mehr oder weniger lange Zeit aus dem steuerlichen Ertragswert eine Fiktion[3]).

Aber auch bei der praktischen Durchführung des Verfahrens ergaben sich eine Reihe von Unzuträglichkeiten, die die Qualität der für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gefundenen Einheitswerte ungünstig beeinflußten. So sind schon bei der Festsetzung des Kapitalisierungsfaktors Fehler in das Verfahren getragen worden. Es wurde nämlich nicht unter Berücksichtigung der für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen üblichen Verrentung,. sondern nach dem Zinssatz für langfristige Kredite festgelegt[4]): Während die tatsächliche Verzinsung mit 3 bis 3,5 v. H. hätte vorgenommen werden müssen[5]), ging das BewG. von einem Zinssatz von 5,5 v. H. aus. Die Folge war ein beträchtliches Abweichen des Ertragswertes vom Verkehrswert, das sich wie eine steuerliche Begünstigung der Land- und Forstwirtschaft auswirkte. - Weiter ist auf die Schwierigkeiten zu verweisen, die sich daraus

---

1) Ellinger (29) S. 10.
2) Boesler (7) S. 79; Homann (56) S. 11; Prohasel (110) S. 22, 70; Rothkegel (124) S. 39.
3) Loewer (86) S. 54.
4) Engel (30) Sp. 561.
5) Rothkegel (123) S. 55.

ergaben, daß nach dem Willen des BewG. der Ertragswert auf den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb zu beziehen war (§ 29 Abs. 1 BewG.). Dieser umfaßte im bewertungstechnischen Sinn das Hofstellengrundstück einschließlich der darauf befindlichen Gebäude und die dazugehörigen landwirtschaftlichen Flächen. Die pauschale Einbeziehung auch der Wohngebäude mußte dort zu Ungerechtigkeiten führen, wo landwirtschaftliche und nichtlandwirtschaftliche Wohnungen im Gemenge lagen. Hier pflegten - infolge des niedrigen Niveaus der landwirtschaftlichen Werte - die Eigentümer landwirtschaftlicher Kleinbetriebe steuerlich ungleich günstiger bewertet zu werden, als dies bei den Eigentümern nichtlandwirtschaftlicher Wohnungen der Fall war. Um diese Ungleichheit auszuräumen, wurde die sog. Mindesbewertung eingeführt, wonach der Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebs mindestens so hoch sein mußte wie der Wert einer vergleichbaren stadtwirtschaftlichen Wohnung zuzüglich des Ertragswertes der zur Hofstelle gehörigen landwirtschaftlichen Flächen, der Wirtschaftsgebäude und des Inventars (§ 33 BewG., §§ 5 - 7 BewDV.). War danach die Gleichbehandlung in den beschriebenen Fällen einigermaßen gesichert, so ließ sich doch nicht leugnen, daß das Institut der Mindestbewertung im Vergleich zu den nicht mindestbewerteten größeren Betrieben eine empfindliche Störung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bedeutete[1]).

Unzuträglichkeiten bei der landwirtschaftlichen Bewertung ergaben sich ferner bei der Beurteilung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit. So machte sich bei der Feststellung der sog. natürlichen Ertragsbedingungen (§ 33 Abs. 3 Ziff. 1 BewG.) störend bemerkbar, daß es an auf dem neuesten Stand befindlichen und allgemein nach gleichen Grundsätzen erhobenen Feststellungen fehlte. Infolgedessen mußte man auf die aus dem 19. Jahrhundert stammenden und länderweise nach verschiedenen Gesichtspunkten angelegten Grundsteuer-

---

[1]) Jäger (65) Sp. 7.

bonitierungen zurückgreifen; die Folge war eine große Ungleichheit in der Bewertung und demgemäß auch in der Besteuerung[1]). Wie Rothkegel[2]) hervorhebt, wurde die Qualität der landwirtschaftlichen Einheitswerte nicht zuletzt auch dadurch ungünstig beeinflußt, daß bei Einschätzung der sog. wirtschaftlichen Ertragsbedingungen (§ 33 Abs. 3 Ziff. 3 BewG.) die Betriebsgröße außer Betracht gelassen wurde. Das bedeutete, daß bei der Betriebsbewertung irgendeine Betriebsgröße bestimmt werden mußte[3]), für die die Ertragsberechnungen durchzuführen waren und daß diese dann bei der Bewertung aller Betriebsgrößen zu unterstellen war. Daß die Fiktion, unter sonst gleichen Verhältnissen müsse der Wert der Flächeneinheit bei allen Betrieben gleich hoch ausfallen, zu Ergebnissen führte, die mit der tatsächlichen Ertragsfähigkeit der veranlagten Betriebe nicht mehr viel zu tun hatten, liegt auf der Hand.

Als einer gerechten Bewertung wenig dienlich erwies sich endlich, daß die Stückländereien, d. h. Grundflächen ohne landwirtschaftliche Gebäude und Inventar, als landwirtschaftliche Betriebe behandelt wurden[4]) und sich infolgedessen die Notwendigkeit ergab, bei der Wertermittlung die theoretisch auf Gebäude und Betriebsmittel entfallenden Wertanteile schätzungsweise zu ermitteln und aus dem für die betreffende Fläche festgestellten Hektarsatz wieder auszuscheiden. Da das innere Wertverhältnis zwischen Kulturfläche, Wohn-/Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln stark von der Bodengüte, dem Wirtschaftssystem und ähnlichen Merkmalen abhängt, bot diese Auflösung des Hektarsatzes erhebliche Schwierigkeiten und bildete häufig die Ursache bewertungsrechtlicher Fehler.[5])

---

1) Rothkegel (125) S. 48.
2) Rothkegel (126) S. 133.
3) Gewählt wurden die mittelgroßen Bauernwirtschaften.
4) Vgl. § 29 BewG.
5) Sixt (139) Sp. 39.

4. Finanzielle Auswirkungen der mangelhaften Einheitswerte

Die Aufzählung der den Einheitswerten anhaftenden Mängel zeigt, wie reformbedürftig die der Grundsteuer zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen sind. Für die Gemeinden war dieser Umstand um so schmerzlicher, als ihnen das BewG. keine Möglichkeiten einräumte, die Einheitswerte den tatsächlichen Gegebenheiten anzupassen und damit die zum Teil erheblichen Wertsteigerungen des Grundbesitzes steuerlich nutzbar zu machen. In seinen §§ 22 und 23 sah das Bewertungsgesetz zwar vor, daß die Einheitswerte solcher Einheiten des Grundbesitzes neu festzustellen (fortzuschreiben) waren, bei denen sich Wertsteigerungen in bestimmtem Umfang feststellen ließen; § 3a Abs. 1 BewDV. bestimmte indessen, daß den Fortschreibungen zwar die tatsächlichen Verhältnisse im Fortschreibungszeitpunkt, jedoch die Wertverhältnisse des Grundbesitzes vom 1. Januar 1935 zu Grunde zu legen waren. Den Gemeinden sind daher durch die veralteten Einheitswerte erhebliche Steuerausfälle - etwa 7,5 Mrd. DM - entstanden; für jedes weitere Jahr wird mit einem zusätzlichen Ausfall von etwa 1 Mrd. DM gerechnet.[1])

§ 16 Ungünstige Entwicklung der Ertragskraft des Grund und Bodens

Mögen die im vorigen Paragraphen und die sonstigen bisher genannten Zahlen durch ihr Gewicht auch deutlich die Richtung weisen, in der die Ursachen für die Erstarrung der Grundsteuer zu suchen sind, so würde es doch falsch sein, übersehen zu wollen, daß der im Laufe der Nachkriegsjahre immer größer gewordene Unterschied in dem Aufkommen von Grundsteuer und Gewerbesteuer auch eine notwendige Folge der unterschiedlichen Entwicklung der Ertragskraft von Grundbesitz und Gewerbebetrieb ist. Die erheblichen Strukturschwierigkeiten der Landwirtschaft sowie die im Rahmen der Zwangsbewirtschaftung für den Althausbesitz eingeführten gebundenen - oft nicht kostendeckenden - Mieten sind

[1]) Delvos (17) S. 11.

die Ursache dafür, daß sich die Wirtschaftskonjunktur auf die Ertragskraft des Grundbesitzes weit weniger günstig auszuwirken vermochte als auf die gewerblichen Betriebe[1]). Das starke Ansteigen der Gewerbesteuer ist deshalb auch eine Folge der Ertragssteigerung, wohingegen sich - wie schon erwähnt - die Ertragslage des Althausbesitzes eher verschlechtert als verbessert hat.

§ 17 Neufeststellung der Einheitswerte als unerläßliche Voraussetzung für eine Verbesserung des Grundsteueraufkommens

Aus dem bisher Vorgetragenen ergibt sich die Begründung für das unbefriedigende Gewicht der Grundsteuer im Rahmen der Kommunalfinanzen. Erst eine Beseitigung der aufgezeigten Mängel kann zu einer Änderung in der hier interessierenden Weise führen. Da die steuerlichen Vergünstigungen teils abgebaut, teils im Auslaufen begriffen sind und außerdem die steuerliche Ertragskraft des Grund und Bodens durch gesetzgeberische Maßnahmen behoben werden soll[2]), bleibt als wichtigste Voraussetzung, um der Grundsteuer zu neuer Bedeutung zu verhelfen, die Schaffung zeitnaher und untereinander in ihrem Niveau abgestimmter Einheitswerte; besonders der zuletzt erwähnte Punkt verdient der Beachtung, da nur bei einer möglichst gleichmäßigen Belastung der zu erfassenden Objekte die maximale Ergiebigkeit einer Steuerquelle gesichert ist[3]). Vorschläge, die darauf abzielen, den Gemeinden lediglich durch ein Anheben der Grundsteuermeßzahlen[4]) bezw. durch ein Erhöhen der Grundsteuerhebesätze[5]) zu helfen, könnten mithin - da bei ihnen die Verzerrungen der Einheitswerte erhalten blieben - eine entscheidende Verbesserung der Grundbesteuerung nicht bewirken.

Neben diesen fiskalischen Erwägungen macht aber auch das

---

1) Merkert (94) S. 1038; Schmidt-Hoepke (135) S. 4.
2) Vgl. Gesetz über den Abbau der Wohnungszwangswirtschaft vom 23. 6. 1960, BGBl. I S. 389 (sog. Lücke-Plan).
3) Terhalle (143) S. 44.
4) Delvos (18) S. 11.
5) Gutachten des Wiss. Beir. (42) S. 25.

erhebliche, die geltenden Einheitswerte belastende Verfassungsrisiko die Neubewertung des Grundbesitzes unumgänglich. Die Tatsache, daß die unterschiedliche Wertentwicklung gleichartiger Vermögensobjekte, z. B. der Baulandwerte, in den Einheitswerten keinen Ausdruck findet, hat zu einer Benachteiligung und überhöhten Besteuerung der Eigentümer stabiler Werte und zu einer Begünstigung und Förderung der Konjunktur- und der Spekulationswerte geführt[1]), die als in hohem Maße ungerecht bezeichnet werden muß; andererseits ist auch der Umstand, daß gleiche Werte beim Grundbesitz mit einem Bruchteil des Wertes, beim Kapital- und Wertpapiervermögen hingegen mit dem vollen Wert angesetzt werden, "durch keine sachgerechte Differenzierung zu rechtfertigen"[2]); sie führt dort, wo - wie bei der Vermögensteuer - eine Verflechtung veralteter Einheitswerte und moderner auf die heutigen Verhältnisse abgestellter Werte stattfindet, zu Ergebnissen, die mit denen in Art. 3 GG. niedergelegten Grundsätzen der Gleichheit vor dem Gesetz und der Gerechtigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren sind:

> Die Belastung eines Grundstücks mit einem Verkehrswert von 200.000 DM, das jedoch nur einen Einheitswert von 50.000 DM hat, mit einer Hypothek von 100.000 DM führt trotz eines vorhandenen Wertes von 100.000 DM zu einem Minausvermögen von 50.000 DM, weil die Schulden mit dem Nominalwert, der Grundstückswert aber mit dem veralteten Einheitswert angesetzt wird.[3])

Die Unhaltbarkeit dieser Lage ist auch vom BFH. bestätigt worden: In seinem Urteil vom 5. November 1964[4]) hat der BFH. es für unzulässig erklärt, die Einkommensbesteuerung der Landwirte über den 30. Juni 1965 hinaus an den verfassungsbedenklichen Einheitswerten auszurichten.

Nicht zuletzt ist - wie Rössler betont - die Neufeststellung der Einheitswerte im Hinblick auf die Gemeindefinanz-

---

[1]) Rössler (121) S. 488.
[2]) Hettlage (54) S. 61.
[3]) Rössler (119) S. 527.
[4]) BFH. BStBl. 1964, III,S.601.

reform notwendig; denn erst "wenn das neue Wertvolumen bekannt ist, kann an eine Neuordnung des Steuersystems gedacht werden"[1]).

Die aufgezeigten Tatsachen sind den dafür zuständigen Stellen nicht unbekannt geblieben und haben im Bundestag mehrfach zu Gesetzentwürfen zur Änderung des BewG. geführt, die eine Neubewertung des Grundbesitzes zum Ziele hatten; sie sind jedoch am Widerstand der Landwirtschaft und des Haus- und Grundbesitzes gescheitert[2]). Dieser Widerstand drehte sich nicht - wie etwa bei der Umsatzsteuer - um Vorzüge und Nachteile eines Systemwechsels bei der Bewertung oder um methodische Änderungen, sondern um die Neufeststellung der Werte überhaupt: Die die Landwirtschaft und die den Haus- und Grundbesitz vertretenden Verbände befürchteten vor allem eine mit höheren Einheitswerten verbundene Steuererhöhung. Erst in jüngster Zeit haben die genannten Gruppen ihre Bedenken aufgegeben, so daß der von der Bundesregierung am 1. 10. 1963 im Bundestag eingebrachte Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des BewG.[3]) am 25. Juni 1965 in dritter Lesung verabschiedet[4]) und am 13. August 1965 als Gesetz verkündet werden konnte[5]); unter teilweiser Änderung bewertungsrechtlicher Vorschriften sieht er die Neuaufstellung der Einheitswerte zum 1. 1. 1964 vor.

Drittes Kapitel

Kritische Würdigung des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes

Eine ausführliche, alle Einzelheiten berücksichtigende Würdigung des Gesetzes verbietet sich schon aus Raumgründen; sie ist zudem aber auch nicht Aufgabe dieser Abhandlung. Es wird vielmehr lediglich der Versuch unternommen, an Hand einer Darstellung der wesentlichsten

---

1) Rössler (118) S. 205.
2) Vgl. Rössler (120) S. 334.
3) BtD. IV/1488.
4) Vgl. "Die Welt" (23) S. 9.
5) BGBl. I S. 851.

vorgeschlagenen Änderungen des Bewertungsrechtes zu zeigen, ob und inwieweit durch eine zeitnähere und ausgewogenere Gestaltung der Bewertung nunmehr die Voraussetzungen geschaffen sind, der Grundsteuer zu größerer Ergiebigkeit zu verhelfen. Dabei sollen auch vom Schrifttum unterbreitete Vorschläge zu einer Reform des Bewertungsrechts kritische Berücksichtigung finden.

1. Abschnitt: Grundsätzliches

§ 18 Beibehaltene verbundene Bewertung

Im Gegensatz zu früheren Gesetzentwürfen[1]) befaßt sich das Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes (im Folgenden Anderungsgesetz genannt) - von wenigen Einzelvorschriften abgesehen - lediglich mit den Bestimmungen des BewG., die die Einheitsbewertung des Grundbesitzes regeln. Gegenstand des Änderungsgesetzes ist mithin nur ein bestimmter Ausschnitt des Bewertungsrechtes. Grundsätzliche Änderungen der Bewertungstechnik sind nicht vorgesehen. Man hat sich jedoch bemüht, durch eine Verbesserung der Systematik die Anwendung des Bewertungsgesetzes zu vereinfachen und durch eine Verfeinerung der Bewertungsverfahren eine den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Werteinstufung des Grundbesitzes zu gewährleisten. Erhalten geblieben ist vor allem das Prinzip der sog. "verbundenen Bewertung", das den Grund und Boden samt der Aufbauten und der sonstigen Besserungen als eine untrennbare wirtschaftliche Einheit behandelt (§§ 28 Abs. 2, 50 Abs. 1 Ziff. 1 AndG.). Das Beibehalten dieser Bewertungsweise erscheint nicht unbedenklich; denn sie ist weder theoretisch zwingend noch technisch zweckmäßig. Theoretisch ergibt sie sich aus der etwas summarischen Auffassung, daß Einkünfte aus Grundbesitz, gleichgültig ob aus Boden oder Investitionen, zum fundierten Einkommen gehören und daher global eine höhere steuerliche Belastung vertragen

[1]) Vgl. z. B. BtD. II/2544.

als nichtfundierte Einkünfte.[1]) Technisch hat sie in der Vergangenheit zu beträchtlichen Schwierigkeiten bewertungsrechtlicher Art geführt und muß darüber hinaus - was schwerer wiegt - als Ursache dafür angesehen werden, daß der zu bewertende Grundbesitz erneut in die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 28 AndG.), des Grundvermögens (§ 50 AndG.[2])) und des Betriebsvermögens (§ 58 BewG.) zerfällt. Die Steuerverwaltung ist dadurch aus neue gezwungen, für eine Vielzahl von Grundstückseinheiten samt ihrer Untergliederungen eine Bewertung durchzuführen, die in ihrem Wertniveau sowohl innerhalb der Grundstückseinheiten als auch hinsichtlich dieser Einheiten untereinander abgestimmt sein muß. Damit ist ihr aber eine Aufgabe gestellt, die - wie gezeigt - schon in der Vergangenheit unlösbar war.

§ 19 Vorschlag einer getrennten Bewertung

Diese in der heutigen Bewertungstechnik liegende Problematik hat in der Literatur schon seit längerem zu Erörterungen über die Einführung befriedigenderer Bewertungsmethoden geführt[3]). Von den Vorschlägen, die dabei für eine künftige Ausgestaltung des Bewertungsrechtes gemacht wurden, sind die von Jäger[4]) und Pfannschmidt[5]) angestellten Überlegungen deshalb von besonderem Interesse, weil sie, in Anlehnung an die in Dänemark übliche Form der Wertfeststellung, von einer getrennten Bewertung des Grund und Bodens einerseits und den aufstehenden Gebäuden andererseits ausgehen und damit eine Aufgabe des geltenden Bewertungsschemas bedeuten.

Der Gedanke, Grund und Boden und die darauf befindlichen Gebäude getrennt zu bewerten und demgemäß auch getrennt zur Besteuerung heranzuziehen, ist in Deutschland nicht neu. Er ist schon 1936 bei der Neugestaltung des Grund-

---

1) Jäger (65) Sp. 1.
2) Vgl. oben § 15 II Ziff. 3.
3) Homann (56) S. 6; Pannschmidt (106) S. 2 u. 5;
4) Jäger (65) Sp. 1 ff.
5) Vorentwurf eines Gesetzes zur Änderung des BewG. (66).
5) Das Bodenwertsteuergesetz (105).

steuerrechtes Gegenstand von Erörterungen gewesen[1]) und gehört bereits seit Beginn des Jahrhunderts zu den maßgebenden Programmpunkten der Bodenreform[2]); freilich verfolgten die Bodenreformer mit der getrennten Bewertung insofern weniger bewertungstechnische als vielmehr sozialpolitische Zwecke, als sie glaubten, mit der auf diese Weise eröffneten Möglichkeit einer einseitigen steuerlichen Belastung des Bodens ein Mittel gefunden zu haben, das geeignet erschien, die nicht auf Arbeits- oder Kapitaleinsatz beruhenden Wertsteigerungen des Bodens zu Gunsten der Allgemeinheit nutzbar zu machen[3]). Inwieweit diese Überlegungen begründet waren, kann hier dahingestellt bleiben, denn jedenfalls bietet die von den Bodenreformern vorgeschlagene Bewertungstechnik gegenüber der heute angewandten einige nicht zu übersehende Vorteile. Zu recht weist nämlich Jäger in der Begründung zu seinem Vorentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes darauf hin[4]), daß es praktisch kaum jemals möglich sein wird, für die verschiedenen Arten der landwirtschaftlich und stadtwirtschaftlich genutzten Grundstücke als Ganzes eine annähernd gleichmäßige Bewertungsmethode zu finden. Nimmt man aber den im Wert aller Grundstücke enthaltenen und einigermaßen gleichmäßig bewertbaren Wertkern, nämlich den Wert des Grund und Bodens, und bewertet diesen nach einem einheitlichen Grundsatz, so besteht die Aussicht, daß die Unterschiede, die der Bewertung des übrigen Grundstücksteils - im wesentlichen der Aufbauten - anhaften, im Rahmen der steuerlichen Gesamtbelastung merklich an Gewicht verlieren. Würde so die von Jäger und Pfannschmidt vorgeschlagene Bewertungstechnik eine größere Gleichmäßigkeit der steuerlichen Belastung zur Folge haben, so ließe sich mit ihrer Hilfe die Bewertung selbst wesentlich vereinfachen. Jäger unterscheidet in seinem Entwurf beim Grundbesitz nur noch zwischen zwei Vermögensarten: Dem

---

[1]) Kamps (68) S. 34.
[2]) Damaschke (15) S. 97.
[3]) Damaschke (15) S. 94; Diel (25) S. 939.
[4]) Jäger (66), Allgemeines S. 4.

Grund und Boden und dem sonstigen Grundbesitz, der die aufstehenden Gebäude umfaßt, und zwar gleichermaßen für die in landwirtschaftlicher wie für die in stadtwirtschaftlicher Nutzung stehenden Grundstücke. Beide Vermögensarten werden nach einem einheitlichen Bewertungsmaßstab bewertet.

Als ein Vorteil der getrennten Wertermittlung hat es endlich zu gelten, daß sie die Möglichkeit bietet, die reinen Bodenwerte - die nach Berechnungen Pfannschmidts zur Zeit mit weniger als 10 v. H. (dagegen die Erträge aus Kapital und Arbeit bis zu 40 v. H.) belastet sind[1]) - steuerlich in größerem Umfang nutzbar zu machen. Freilich liegen hier auch Gefahren einer bewertungs- und steuerrechtlichen Auflösung der Einheit von Grund und Boden und der dazugehörigen Gebäude: Es darf nämlich nicht übersehen werden, daß neben der Steuer auf die Gebäude letztlich auch die nur den Boden betreffende Steuer vom Grundstückseigentümer aus den Gebäudeerträgen als unmittelbarer Steuerquelle bezahlt werden müßte. Eine Festsetzung der "Bodensteuer" ohne Beachtung dieser Tatsache könnte daher die Gefahr einer steuerlichen Überlastung der Eigentümer bewirken.

§ 20 Individualbewertung oder schematische Bewertungsverfahren?

Bewertungsgrundsatz soll nach dem Willen des Änderungsgesetzes weiterhin der gemeine Wert sein (§ 10 BewG.). Daran würde sich auch nach den Vorstellungen Jägers[2]) und Pfannschmidts[3]) nichts ändern. Eine unterschiedliche Betrachtungsweise läßt sich jedoch insoweit feststellen, als es um die Frage geht, ob die Bewertung des Grund und Bodens im Wege der Individualbewertung oder mit Hilfe schematischer Bewertungsverfahren durchgeführt werden soll. Während das Änderungsgesetz die Wertermittlung weiterhin auf Bewertungsverfahren stützen will, wird ein solches Vorgehen von

---

1) Pfannschmidt (104) S. 17.
2) Jäger (66) Allgemeines S. 2.
3) Pfannschmidt (105) § 2 Abs. 3.

Jäger und Pfannschmidt abgelehnt und statt dessen eine Individualbewertung des Grundbesitzes empfohlen.

Unstreitig würde eine individuelle Grundstücksbewertung - da sie allen Besonderheiten der zu bewertenden Wirtschaftseinheit Rechnung zu tragen vermag - zu wertgerechteren Ergebnissen führen, als dies von einer auf schematischen Feststellungsverfahren aufgebauten Massenbewertung erwartet werden kann. Gleichwohl bestehen gegen die Verwirklichung der genannten Empfehlung erhebliche Bedenken. Nach der Rechtsprechung ist der gemeine Wert im wesentlichen gleichbedeutend mit dem Verkaufswert und daher in erster Linie aus den tatsächlich für die Grundstücke gezahlten Kaufpreisen festzustellen[1]); wo solche fehlen, ist er aus Preisen zu ermitteln, die für die Grundstücke gezahlt wurden, die nach Lage, Bauart und Beschaffenheit gleichartig sind; Verhältnisse, die keinen dauernden Einfluß auf den Wert ausüben, sind auszuscheiden.

Es liegt auf der Hand, daß eine diesen Grundsätzen entsprechende individuelle Wertermittlung einen erheblichen Grundstücksumsatz erfordert, eine Voraussetzung, die nicht einmal vor dem ersten Weltkrieg gegeben war[2]). Während man sich damals jedoch dadurch helfen konnte, daß man auf Kaufpreise vergangener Jahre zurückgriff, scheidet diese Möglichkeit wegen der durch den Krieg bedingten Preisumwälzungen und wegen des labilen Grundstücksmarktes heute aus. Wie Rössler hervorhebt, sind die Grundstückspreise zur Zeit weniger durch Rentabiliätsüberlegungen als durch subjektive Vorstellungen von Käufern und Verkäufern beeinflußt[3]). Die Aussonderung dieser persönlichen Momente stößt aber bei der benötigten großen Anzahl von Kaufpreisen auf unüberwindliche Schwierigkeiten und würde die Einheitsbewertung auf eine höchst unsichere Grundlage stellen. Von Jäger werden diese Schwierigkeiten auch nicht geleugnet. Um trotzdem zu einer gerechten Werterfassung zu kommen, will er bei der Bestimmung des Ver-

---

[1]) RFH. RStBl. 1936 S. 235; RStBl. 1938 S. 716.
[2]) BrD. 256/63 S. 87.
[3]) Rössler (121) S. 487.

kehrswertes eine Mindestrendite mitberücksichtigt wissen[1]); sie soll mit Hilfe der im Bewertungsgesetz vorgesehenen schematischen Bewertungsverfahren ermittelt werden[2]), allerdings nicht im Wege einer den Grundstücksschätzer verpflichtenden formellen Bindung, sondern mehr als ein Hilfsmittel, das zur Auffindung eines gerechten Wertes dienen soll. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine derartige Mischung marktwirtschaftlicher und schematischer Bewertungsmethoden in der Praxis zu brauchbaren Ergebnissen führen kann[3]). Zweifelhaft erscheint es jedenfalls, ob sich das aus Dänemark übernommene Verfahren einer weitgehend dem freien Ermessen des Schätzers überlassenen Bewertung bei den in Deutschland ungleich komplizierteren Grundstücksverhältnissen mit Erfolg anwenden läßt.

Auch die von Pfannschmidt vorgeschlagene Anlage von Bodenpreiskarten nach dem Vorbild Kopenhagens bedeutet keinen Ausweg aus den aufgezeigten Schwierigkeiten[4]). Um die Stadtgebiete kartenmäßig in Preiszonen aufteilen zu können, an denen sich die Bewertung zu orientieren hätte, bedarf es einer großen Anzahl über das Stadtgebiet verteilter und bereinigter Kaufpreise, die zu beschaffen heute als nicht möglich angesehen werden muß.

Auch der technischen Durchführung einer Individualbewertung dürften erhebliche Hemmnisse entgegenstehen. Wie Jäger angibt[5]), setzt eine nach seinen Vorschlägen ausgestaltete Bewertung einen elastisch arbeitenden Schätzungsapparat mit großer wirtschaftlicher Sachkenntnis und weitem Ermessensspielraum voraus. In Dänemark hat sich die Finanzverwaltung durch Heranziehung von ca. 4000 ehrenamtlichen Schätzern geholfen. Wie in Deutschland, wo ein Vielfaches dieser Zahl benötigt würde, dieses Problem gelöst werden könnte, ist nicht ersichtlich.

---

[1]) Jäger (66) Begründung S. 7.
[2]) Jäger (66) Begründung S. 10.
[3]) Vgl. dazu Pfannschmidt (106) S. 43.
[4]) Pfannschmidt (106) S. 39.
[5]) Jäger (66) Allgemeines S. 11.

Bei einer Verwendung schematischer Bewertungsverfahren gewinnt demgegenüber die Frage der technischen Durchführung der Bewertung kein Gewicht: Die bei der Einheitsbewertung anfallende Bewertungsarbeit kann von den Finanzämtern ohne Vergrößerung ihres Personalbestandes bewältigt werden. Andererseits kommt aber auch den dabei auftretenden Ungenauigkeiten in der Werteinstufung nicht die Bedeutung zu, welche die Anhänger der Individualbewertung ihnen gerne beimessen möchten. Dies ergibt sich aus der besonderen Zielsetzung der Wertermittlung im Steuerrecht, die sich etwa von der der Nationalökonomie grundsätzlich unterscheidet. Während dort - wie Liefmann ausführt - der Wert durch den Preis bestimmt wird, den das Wirtschaftsgut, befände es sich im Tauschverkehr, erzielen würde[1]), ist im Steuerrecht die Feststellung der Werte kein Selbstzweck derart, daß unter allen Umständen ein theoretisch unantastbarer "wahrer Wert" zu ermitteln ist[2]): Werte als Steuerbemessungsgrundlage haben lediglich die Eigenschaft von Verhältniszahlen, welche als Grundlage dafür dienen, die Gesamtsteuerlast nach Maßgabe der finanzpolitischen Forderungen auf die Pflichtigen umzulegen[3]).

§ 21 Regelung der Hauptfeststellungen, Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen

Die Neufeststellung der Einheitswerte (Hauptfeststellung) soll - entsprechend der bisherigen Übung - in sechsjährigem Turnus erfolgen (§ 21 Abs. 1 Ziff. 1 ÄndG.). Der Hauptfeststellungszeitraum kann jedoch nunmehr auf drei Jahre verkürzt werden, wenn sich innerhalb dieses Zeitraumes die für die Bewertung maßgebenden Verhältnisse wesentlich ändern (§ 21 Abs. 1 Satz 2 ÄndG.). Damit ist der Möglichkeit Rechnung getragen, daß sich infolge des Tempos der wirtschaftlichen Entwicklung die Verhältnisse des Grundbesitzes heute innerhalb eines kurzen Zeitraumes grundlegend umgestalten können. Eine solche Entwicklung muß aber, um Ungerechtigkeiten zu vermeiden,

---

[1]) Liefmann (85) S. 607 f., 617.
[2]) Hensel (50) S. 64.
[3]) Loewer (86) S. 40, 54.

ihren Niederschlag auch in der steuerlichen Belastung finden. Der Besorgnis der Landwirtschaft im Hinblick auf die Verwirklichung des gemeinsamen europäischen Agrarmarktes kommt dabei die Bestimmung entgegen, daß die Verkürzung des Hauptfeststellungszeitraumes auch auf eine Grundstücksgruppe beschränkt werden kann, wenn nur diese von den Wertverschiebungen erfaßt wird (§ 21 Abs. 1 Satz 3 AndG.).

Bei den Nachfeststellungen und Wertfortschreibungen soll das bisherige Verfahren beibehalten werden. § 24a ÄndG. übernimmt den geltenden § 3a Abs. 1 BewDV. in das Bewertungsgesetz. Infolgedessen ist auch künftig bei allen Wertberichtigungen (Fortschreibungen) (§ 22 BewG.) oder nachträglichen Feststellungen von Einheitswerten (Nachfeststellungen) (§ 23 BewG.) zwar von den tatsächlichen Gegebenheiten, jedoch von den Wertverhältnissen des letzten Hauptfeststellungszeitpunktes auszugehen.

Gegen das Festhalten an dieser sog. Wertsperrklausel werden im Schrifttum Einwendungen erhoben. Jäger gibt zu bedenken, die Wertsperrklausel nehme dem Fortschreibungsverfahren jede Elastizität; die durch besondere örtliche Umstände und Ereignisse auf dem Grundstücksmarkt ausgelösten Wertsteigerungen könnten nur mit großer Verspätung erfaßt werden. Dieser Umstand lasse bei den Gemeinden aber erhebliche Grundsteuerausfälle entstehen[1]). Rössler weist auf die Unzuträglichkeiten hin, zu denen die Vorschrift des § 3a Abs. 1 BewDV. schon bisher geführt habe: So bereite etwa die Rückführung von Mieten eines Hauses auf den letzten Hauptfeststellungszeitpunkt heute dann unüberwindliche Schwierigkeiten, wenn dessen Bauweise 1935 noch gar nicht bestanden habe; dies wirke sich ungünstig auf die Qualität der Einheitswerte aus[2]).

Wenngleich diesen Argumenten eine gewisse Berechtigung nicht anzusprechen ist, so sind sie dennoch nicht geeignet, Zweifel an der Notwendigkeit einer Wertsperrklausel

---

[1]) Jäger (65) Sp. 14.
[2]) Rössler (118) S. 201.

entstehen lassen. Die Gegener einer Wertsperrklausel scheinen zu übersehen, daß mit einer Streichung des § 24a ÄndG. erneut Ungerechtigkeiten in die Einheitsbewertung getragen würden: Wollte man nämlich bei allen Fortschreibungen, die durch Änderungen des tatsächlichen Zustandes ausgelöst werden, gleichzeitig auch die zwischenzeitlich eingetretenen Änderungen des Wertes berücksichtigen, so müßte dies notwendig eine Benachteiligung der zur Fortschreibung gelangenden wirtschaftlichen Einheiten gegenüber den nicht fortzuschreibenden (bevorzugt bei sinkendem allgemeinen Wert) zur Folge haben, es sei denn, man würde bei jeder spürbaren Wertverschiebung des allgemeinen Wertgefüges alle Grundstückswerte neu feststellen, was praktisch nie zu bewältigen wäre. Auf die Weiterverwendung einer Wertsperrklausel bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen kann sonach nicht verzichtet werden. Ein solcher Verzicht erscheint übrigens um so weniger notwendig, als die von Jäger und Rössler vorgebrachten Einwendungen künftig an Gewicht verlieren. Die im Zusammenhang mit dem bisherigen § 3a Abs. 1 BewDV. entstandenen Schwierigkeiten haben ihre wesentliche Ursache in dem Umstand, daß infolge des Weltkrieges und der sich anschließenden Unstabilität des Grundstücksmarktes die Hauptfeststellung der Einheitswerte unangemessen verzögert worden ist[1]); sie müssen sich jedoch stark vermindern, wenn die Einheitswerte wieder, wie geplant, alle sechs Jahre neu festgestellt werden bezw. wenn von der Möglichkeit des § 21 Abs. 1 S. 3 ÄndG. Gebrauch gemacht wird.

2. Abschnitt: Die Bewertung der bebauten Grundstücke

Kernstück des ÄndG. sind die neuen Vorschriften über die Bewertung der bebauten Grundstücke. Bei den bebauten Grundstücken wird in Anlehnung an die bisherige Regelung zwischen sechs Grundstücksarten unterschieden (§ 51f ÄndG.):

---

[1]) Loewer (87) S. 107.

1. Mietwohngrundstücke
2. Geschäftsgrundstücke
3. gemischtgenutzte Grundstücke
4. Einfamilienhäuser
5. Zweifamilienhäuser
6. sonstige bebaute Grundstücke

Eine entscheidende Änderung ist jedoch darin zu erblicken, daß das ungenaue Rohmietverfahren durch ein wesentlich verfeinertes, den neuesten Erkenntnissen der Grundstücksschätzung entsprechendes Reinertragsverfahren ersetzt werden soll.[1]) Das Änderungsgesetz folgt insoweit den Vorschlägen eines aus sachverständigen Schätzern zusammengesetzten Schätzungsausschusses, der vom Bundesminister der Finanzen schon 1951 zur Vorbereitung einer Neufeststellung der Einheitswerte einberufen worden war. In seinem Gutachten hat der Schätzungsausschuß allerdings empfohlen, das Ertragswertverfahren einheitlich auf alle bebauten Grundstücke anzuwenden. Demgegenüber will das Änderungsgesetz bei einigen Grundstücksarten neben dem Ertragswertverfahren weiterhin das Sachwertverfahren zur Wertbestimmung heranziehen.

§ 22 Notwendigkeit einer doppelspurigen Wertermittlung

Angesichts der ungünstigen Erfahrungen, die bei der letzten Hauptfeststellung mit der auf zwei Verfahren aufgebauten Bewertung der bebauten Grundstücke gemacht wurden[3]), ergibt sich die Frage, ob es nicht zweckmäßiger gewesen wäre, die Wertermittlung der genannten Grundstücksgruppe - dem Vorschlag des Schätzungsausschusses folgend - auf ein Bewertungsverfahren abzustellen. Auch in der Literatur ist mehrfach die Ansicht vertreten worden, daß ein künftiges Bewertungsverfahren einheitlich für alle bebauten Grundstücke anwendbar sein müsse[4]). Nur dann würden die unerwünschten Folgen der Einheitsbewertung 1935 - die Zweigleisigkeit der Bewertung und die dadurch

---

[1]) Vgl. §§ 51g, 52 - 52d ÄndG.
[2]) Gutachten des SchätzgsA. (41) S. 83.
[3]) Vgl. oben S. 57.
[4]) Hass (45) Sp. 175f; Ellinger (29) S. 3.

bedingte Uneinheitlichkeit des Bewertungsniveaus - vermieden.

Die Anwendung nur eines Verfahrens für alle Grundstücksgruppen erscheint indessen nur theoretisch als ideale Lösung. Wie nämlich Probebewertungen ergeben haben, läßt sich eine solche Vereinheitlichung der Bewertung praktisch deswegen nicht durchführen, weil sich die Grundstückswerte auf dem Grundstücksmarkt nach unterschiedlichen Merkmalen bestimmen[1]). Der Wert der Grundstücke, die vermietet zu werden pflegen, richtet sich nach dem Ertrag der Grundstücke. Bei anderen Grundstücken - wie Hotels, Warenhäuser und Kinos - ist ein solcher Ertrag hingegen nicht zu ermitteln, ist aber auch nicht kennzeichnend für ihre Wertbemessung; ihre Wertermittlung kann nur nach Gesichtspunkten der Gestehungskosten erfolgen. Bei einer einheitlichen Anwendung eines für eine bestimmte Grundstücksgruppe zutreffenden Verfahrens auf eine andere Gruppe, deren Grundstückswerte nach anderen Gesichtspunkten gebildet werden, würden infolgedessen wesensfremde Bewertungselemente den Wert bestimmen. Dies würde jedoch die Gleichmäßigkeit der Bewertung eher in Frage stellen, als die gesonderte Anwendung eines für die jeweilige Grundstücksgruppe zutreffenden Verfahrens[2]). Das Beibehalten einer doppelspurigen Bewertung im Bereich des bebauten Grundbesitzes erscheint daher auch weiterhin als gerechtfertigt. Die Qualität der für diese Grundstücksgruppe festgestellten Einheitswerte wird freilich - wie schon bei der letzten Hauptfeststellung - entscheidend davon abhängen, ob es gelingt, die Ergebnisse von Ertragswert- und Sachwertverfahren so im Wertniveau abzustimmen, daß eine Gleichmäßigkeit der Bewertung gesichert ist.

Bei Einführung der getrennten Bewertung würden sich die aufgezeigten Schwierigkeiten wesentlich vermindern. Zwar

---

[1]) Rössler (119) S. 528.
[2]) BrD. 256/63 S. 31.

unterscheidet auch Jäger bei dem stadtwirtschaftlich genutzten Grundbesitz bestimmte durch ihre Nutzungsweise sich unterscheidende Gebäudegruppen. Diese Gruppen - deren Gliederung dem Bewertungsgesetz entnommen ist[1]) - werden jedoch ebenso wie die Grundflächen einheitlich nach dem Verkehrswert bewertet. Da dieser, wie erwähnt, im Wege der Individualbewertung festgestellt werden soll, kommt die mit den herkömmlichen Bewertungsmethoden verbundene Problematik kaum zum Tragen. - Pfannschmidt will demgegenüber die Bewertung des Gebäudebesatzes einheitlich nach dem Sachwert vornehmen[2]). Gegen eine so gehandhabte Bewertung bestehen die schon erwähnten Bedenken.

§ 23 Ungeeignetheit des Rohmietverfahrens für die nächste Hauptfeststellung

Neben dem Problem der zweigleisigen Bewertung wirft das Änderungsgesetz ferner die Frage nach der Notwendigkeit der Beseitigung des Rohmietverfahrens auf. Nach dem Urteil der Bewertungsfachleute zeichnet sich dieses Verfahren nämlich vor anderen Bewertungsmethoden dadurch aus, daß es verwaltungsmäßig überaus einfach zu handhaben ist[3]). Für die Bewertung benötigen die Finanzämter lediglich zwei Bewertungsfaktoren: Die Vervielfältiger und die Jahresrohmiete. Der durch Rechtsverordnung festgelegte Vervielfältiger ist einer Nachprüfung im Rechtsmittelverfahren entzogen. Der Steuerpflichtige kann den Einheitswert infolgedessen nur mit der Begründung angreifen, die Jahresrohmiete sei unrichtig; diese wird aber in der Regel den Erklärungen der Steuerpflichtigen entnommen. Das Rohmietverfahren ist mithin für die Durchführung zahlreicher Bewertungen in kurzer Frist hervorragend geeignet. Diese Tatsache, die im Hinblick auf die Arbeitsbelastung der Finanzämter besonders an Bedeutung gewinnt, hätte dafür sprechen können, das Rohmietverfahren statt es zu beseitigen, lediglich von seinen wesentlichsten

---

[1]) Jäger (66) S. 49a.
[2]) Pfannschmidt (105) § 2 Abs. 4.
[3]) Hass (45) Sp. 175f; Rössler (114) S. 306.

Mängeln zu befreien.

Wie Graff hervorhebt, ist die Verbesserung des Verfahrens bis zu einem gewissen Grade möglich.[1]) Dies gilt vor allem für die Berichtigung der Vervielfältiger, die bei der letzten Hauptfeststellung nicht durch Vergleich der durchschnittlichen bereinigten Kaufpreise mit den Rohmieten errechnet, sondern aus bewertungsfremden Gründen geändert worden sind. Auf Schwierigkeiten würde dagegen die Errechnung neuer Vervielfältiger stoßen. Um zu brauchbaren Ergebnissen zu gelangen, wäre eine umfangreiche Aufgliederung der Vervielfältiger nach Grundstücksarten, Bauperioden und Zeitabschnitten der einzelnen Bauperioden erforderlich[2]). Das setzt jedoch einen erheblichen Grundstücksumsatz voraus, der sich zudem noch auf einem ausgewogenen Grundstücksmarkt zu vollziehen hätte. Wie schon erwähnt, fehlt es jedenfalls an dem zuletzt erwähnten Erfordernis.

Zu den technischen Schwierigkeiten treten grundsätzliche Bedenken, die sich gegen die Weiterverwendung des Rohmietverfahrens erheben. In seinem Gutachten weist der Schätzungsausschuß nämlich darauf hin, daß die Besteuerung bei einer nach dem Rohmietverfahren durchgeführten Bewertung zu sehr auf den Rohertrag abgestellt bleibe, während die steuerliche Leistungsfähigkeit in der Regel ihren Ausdruck im Reinertrag finde[3]). Auf Grund zahlreicher Probebewertungen[4]) weist der Schätzungsausschuß nach, daß die Ertragslage im Vergleich zu den Roherträgen sowohl innerhalb der Bundesländer als auch von Land zu Land erhebliche Schwankungen aufweist. Dieser Umständ läßt es aber bei der Bewertung nach dem Rohertrag nicht zu, allgemein gültige Durchschnittszahlen für einen Vervielfältiger abzuleiten.

Mit dem Rohmietverfahren ist nach alledem eine die Lei-

---

[1]) Graff (39) Sp. 693.
[2]) Ruckteschell-Weisse (128) S. 64.
[3]) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 88.
[4]) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 89 - 92.

stungsfähigkeit des Steuerobjekts berücksichtigende und damit gerechte Besteuerung nicht zu erreichen. Dem Änderungsgesetz ist daher zuzustimmen, wenn es bei der künftigen Hauptfeststellung auf die Verwendung dieses Bewertungsverfahrens verzichten will.

§ 24 Ersatz des Rohmietverfahrens durch das Sachwert- oder das vergleichende Reinertragsverfahren?

Hat nach den angestellten Erwägungen das Rohmietverfahren bei der nächsten Hauptfeststellung außer Betracht zu bleiben, so ist zu klären, ob das Änderungsgesetz - statt die Einführung eines bei der Einheitsbewertung noch nicht erprobten Verfahrens vorzusehen - nicht zweckmäßiger auf bewährte Verfahren der letzten Einheitsbewertung zurückgegriffen hätte.

I Unbrauchbarkeit der Sachbewertung für die Mietwohngrundstücke

In erster Linie wird in der Literatur in diesem Zusammenhang das Sachwertverfahren empfohlen[1]). Dieses Verfahren, so wird betont, zeichne sich vor allem dadurch aus, daß es auf festen Rechnungsgrößen (umbauter Raum, Kubikmeterdurchschnittspreis) aufbaue. Der Steuerverwaltung würden damit einfache und auf die Dauer gültige Bewertungsunterlagen in die Hand gegeben. Den Veränderungen der technischen und wirtschaftlichen Verhältnisse könne auf einfachste Weise durch Änderung der Alterswertminderung, der Baukostenüberteuerung oder der Wertzahlen Rechnung getragen werden[2]). Diese Vorzüge lasse das Sachwertverfahren auch für die Bewertung der Mietwohn- und der gemischtgenutzten Grundstücke geeignet erscheinen.

Gleichwohl dürfen die Unzuträglichkeiten nicht übersehen werden, die mit einer Ausdehung des Systems der Sachwertermittlung verbunden wären. So weist Blindow darauf hin, daß schon die Feststellung des umbauten Raumes bei

[1]) Hass (46); Ellinger (27) Sp. 155; Graff (38) Sp. 281; Thomsen (144) S. 370.
[2]) Hass (45) Sp. 183; Ruckteschell-Weisse (128) S. 67.

den Gebäuden der Mietwohn- und der gemischtgenutzten Grundstücke auf Schwierigkeiten stoßen müsse[1]). Die Steuerverwaltung benötigt dazu genaue Maße. Wie der Schätzungsausschuß bei seinen Bewertungsarbeiten jedoch festgestellt hat, ist die Mehrzahl der Grundstückseigentümer, teils weil Baupläne nicht mehr vorhanden sind, teils weil das Kartenmaterial nicht den neuesten Bauzustand wiedergibt, nicht in der Lage, die für die Bestimmung der Sachwerte notwendigen Angaben mit der gewünschten Zuverlässigkeit zu geben. Für diese Grundstücke würde die Ermittlung der Gebäudeabmessungen folglich einen großen Arbeitsaufwand bedeuten; er würde dadurch noch vergrößert, daß die amtlichen Feststellungen durch laufende Überprüfung aller baulichen Veränderungen fortwährend auf den neuesten Stand gehalten werden müßten. Keine Lösung dieses Problems bedeutet der Vorschlag Ellingers, für die Feststellung und dauernde Überprüfung der Sachwerte die Unterlagen der in den einzelnen Bundesländern bestehenden öffentlich-rechtlichen Feuerversicherungen heranzuziehen[2]). Ellinger geht an der Tatsache vorbei, daß diese Unterlagen nicht einheitlich geführt werden, sondern regional im Aufbau und in ihrer Verwertbarkeit verschieden zu beurteilen sind; auch ist zu bedenken, daß nicht in allen Bundesländern ein Zwang für die Hauseigentümer besteht, den Feuerversicherungen beizutreten.

Schwierigkeiten würde auch die zutreffende Festsetzung des Kubikmetersatzes bereiten, mit dem der umbaute Raum zu vervielfachen wäre. Ein einheitlicher Satz für das gesamte Bundesgebiet käme wegen der von Bundesland zu Bundesland und auch innerhalb der Bundesländer bestehenden Schwankungen der Baukosten nicht in Betracht. Infolgedessen müßte eine Aufgliederung des Kubikmetersatzes in der Weise vorgesehen werden, daß in den Großstädten infolge der höheren Baukosten ein höherer Kubikmetersatz zu Grunde gelegt wird als auf dem Lande[3]). Dies würde die Bewertung

---

[1]) Blindow (6) Sp. 278.
[2]) Ellinger (27) Sp. 155.
[3]) Blindow (6) Sp. 279.

aber äußerst umständlich gestalten. Eine weitere Komplizierung des Verfahrens wäre dadurch zu erwarten, daß voraussichtlich - ähnlich wie bei den Fabrikgrundstücken - auf eine Staffelung der Kubikmetersätze nach der Bauausführung nicht verzichtet werden könnte.

Endlich ist zu bedenken, daß - wie schon angedeutet - der Sachwert für die Wertbestimmung bei den ertragbringenden Grundstücken von nur untergeordneter Bedeutung ist. Um von einem richtig ermittelten Sachwert auf den gemeinen Wert schließen zu können, müßte der jeweilige Grundstücksertrag mit herangezogen werden. Probebewertungen des Schätzungsausschusses haben jedoch gezeigt, daß die zwischen den Sachwerten und der jeweiligen Ertragslage auftretenden Abweichungen nach Art und Finanzierung der Gebäude und nach Art der Nutzung der Grundstücke auch innerhalb derselben Grundstücksgruppe so unterschiedlich und unregelmäßig sind, daß es nicht möglich ist, diese Abweichungen in der für eine Massenbewertung notwendigen Gleichförmigkeit zu erfassen und in entsprechenden, für die Angleichung des Sachwerts an den gemeinen Wert erforderlichen Wertzahlen auszudrücken[1]). Eine individuelle Angleichung hätte jedoch neben der Sachermittlung auch eine Feststellung des Reinertrages zur Voraussetzung. Die dabei entstehende Doppelarbeit wäre jedoch für die Finanzämter nicht tragbar[2]).

Nach alledem wären mit der Einführung der Sachbewertung für die Mietwohn- und die gemischtgenutzten Grundstücke erhebliche Schwierigkeiten verbunden. Diese Schwierigkeiten erschöpfen sich nicht in Fragen der praktischen Durchführung; sie haben ihre wesentliche Ursache vielmehr darin, daß bei der genannten Grundstücksgruppe nicht der Sachwert, sondern der Ertrag primär zu den wertbildenden Faktoren gehört. Dies legt den Gedanken nahe, die Bewertung von vorneherein unter ein Verfahren zu stellen, das den Ertrag zum Ausgangspunkt nimmt.

---

[1]) Gutachten des SchätzgsA. (41) S. 95 - 102.
[2]) BrD. 256/63 S. 32.

II Verwendbarkeit des vergleichenden Reinertragsverfahrens bei der Bewertung der ertragbringenden Grundstücke

Das Erfordernis einer am Ertrag orientierten Bewertung würde durch das vergleichende Reinertragsverfahren erfüllt, wie es bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zur Anwendung gekommen ist (§§ 31, 34 - 39 BewG.). Dieses Verfahren auf die Bewertung der ertragbringenden stadtwirtschaftlichen genutzten Grundstücke zu übertragen, erscheint jedoch nicht möglich. Bei diesen Grundstücken bestehen sowohl zwischen als auch innerhalb der Grundstücksarten so beträchtliche Unterschiede - besonders hinsichtlich der Reinerträge und deren Verzinsung[1]) -, daß eine vergleichende Bewertung, wie sie beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen durchgeführt wird, praktisch nicht möglich ist. Hinzu kommt, daß der bei dem vergleichenden Verfahren zu Grunde gelegte Reinertrag als Dauerertrag angesehen wird. Freilich trifft diese Unterstellung nur hinsichtlich des Bodenertrags zu; der Ertrag, soweit er aus den Gebäuden fließt, ist durch deren Lebensdauer begrenzt; Abschläge vom Einheitswert sind insoweit notwendig (§ 40 BewG.).

Für die landwirtschaftliche Bewertung - bei der den Gebäuden im Rahmen des Gesamtwertes nur untergeordnete Bedeutung zukommt - mag ein solches Verfahren ausreichend sein; auf die Bewertung der bebauten Grundstücke übertragen würde es jedoch - wie Weil zurecht betont[2]) - zu unrichtigen Ergebnissen führen. Hier wird der Einheitswert wesentlich durch das Alter und die Lebensdauer der Gebäude mitbestimmt. Diese Faktoren müssen daher genauere Berücksichtigung finden, als dies bei dem vergleichenden Verfahren möglich wäre.

Nach den obigen Ausführungen läßt sich feststellen, daß

---

[1]) Ruckteschell-Weisse (128) S. 63.
[2]) Weil (148) S. 21.

von den in der bisherigen Einheitsbewertung mit Erfolg verwandten Bewertungsverfahren keines für die Wertermittlung bei den ertragbringenden stadtwirtschaftlich genutzten Grundstücken geeignet ist. Dem Änderungsgesetz ist daher beizupflichten, wenn es die Verbesserung der Bewertung dieser Grundstücksgruppe allein durch die Einführung eines neuen Bewertungsverfahrens zu erreichen trachtet.

§ 25 Die Bewertung nach dem Ertragswertverfahren

I Grundzüge des Verfahrens

Die Ungenauigkeiten des Rohmietverfahrens sowie die mit einer Anwendung der Sachbewertung bezw. des vergleichenden Reinertragsverfahrens auf die bebauten Grundstücke verbundenen Unzuträglichkeiten will das Änderungsgesetz mit der Einführung des Ertragswertverfahrens vermeiden (§§ 52 bis 52d ÄndG.). Dieses Verfahren, das sich in der Praxis der Grundstücksschätzung bewährt hat, führt, wie Probebewertungen ergeben haben[1]), zu wesentlich genaueren Werten, als dies nach den bisherigen Bewertungsverfahren der Fall war. Im wesentlichen wird dies dadurch erreicht, daß die bei der Wertbildung der ertragbringenden Grundstücke beteiligten Faktoren besser berücksichtigt werden. In diesem Sinne muß es vor allem als ein Fortschritt gegenüber dem Rohmietverfahren angesehen werden, wenn das Ertragswertverfahren als Ausgangspunkt der Bewertung den Grundstücksreinertrag wählt; wird doch auf diese Weise der für die hier interessierende Grundstücksgruppe bedeutsame Gesichtspunkt der Rendite bei der Wertermittlung deutlich hervorgehoben. Ferner spricht für das Verfahren, daß es dem unterschiedlichen Einfluß von Gebäude- und Bodenwert auf den Grundstücksgesamtwert weitgehend Rechnung trägt. Dies geschieht im wesentlichen dadurch, daß das Verfahren die Wertfeststellung für den Grund und Boden einerseits und die Gebäude andererseits getrennt durchführt und erst die Ergebnisse zu einem Einheitswert

[1]) Vgl. Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 103 - 119.

zusammenfaßt[1]). Im einzelnen folgt das Verfahren dabei folgenden Grundsätzen:

Der Bodenwert wird als gemeiner Wert nach den Regeln der Sachbewertung ermittelt; die eigentliche Ertragswertberechnung dient mithin nur der Feststellung des Gebäudewertes. Der Ausgangspunkt der Berechnung - der Reinertrag - ergibt sich dabei aus der Jahresrohmiete nach Abzug der Bewirtschaftungskosten wie Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnis und Betriebskosten. Er wird sodann - um den Anteil des Bodenwertes am Ertrag auszusondern - in einen auf den Bodenwert entfallenden Ertragsanteil und den dann verbleibenden Gebäudeertragsanteil aufgespaltet. Da der Bodenwert als eine regelmäßige, nur den allgemeinen Wertschwankungen unterworfene beständige Größe angesehen wird, kommt dem aus ihm fließenden Ertrag der Charakter eines Dauerertrages zu; auf den Bodenwert können danach die für die Verzinsung langfristiger Kapitalanlagen geltenden Grundsätze angewandt werden. Der Bodenertragsanteil ergibt sich dann durch Anwendung eines Zinssatzes auf den Bodenwert. Durch Abzug dieses Bodenertragsanteils vom Reinertrag wird der Anteil des Gebäudes am Ertrag gefunden, aus dem dann durch Kapitalisierung der Gebäudewert zu ermitteln ist. Dabei wird - wegen der begrenzten Lebensdauer der Gebäude - der auf sie entfallende Ertragsanteil als Jahresbetrag einer Zeitrente betrachtet, deren Laufzeit durch die Restnutzungsdauer der Gebäude bestimmt wird. Der Jahresbetrag dieser Zeitrente wird zu einem Teil für die Bildung einer Rücklage nach den Grundsätzen der Zinseszinsrechnung während der Restnutzungsdauer verwendet. Die Rücklage soll das Gebäudekapital ständig erhalten; sie soll es dem Eigentümer in jedem Zeitpunkt ermöglichen, den Zeitwert des Gebäudes während der verbleibenden Restnutzungsdauer wieder voll anzusparen. Die Summe der Jahresbeträge für die Rücklage zuzüglich der darauf entfallen-

[1]) Vgl. zu dem Folgenden Weil (149) S. 35 f.

den Zinsen und Zinseszinsen ergibt bis zum Ende der Restnutzungsdauer den Gebäudewert am Tage der Bewertung. Außer den normalen Sollzinsen für das Kapital sind daher noch Habenzinsen für die Erneuerungsrücklage, die sich als die in die Rentenrechnung eingebaute Abschreibung darstellt[1]), zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des Gebäudewertes wird der folgende Vervielfältiger verwandt:

$$\text{Reinertragsvervielfältiger:} \quad \frac{1}{\frac{q^n - 1}{q - 1} + p}$$

$$q = 1 + \frac{\text{Habenzinssatz}}{100} \; ; \qquad p = \frac{\text{Sollzinssatz}}{100}$$

n = Restnutzungsdauer in Jahren

Gebäudewert und Bodenwert ergeben dann addiert den gesuchten Ertragswert.

---

[1]) Vgl. Weil a. a. O.

Beispiel[1])

a) Annahmen:

1. Roheinnahmen	8.400 DM
2. Bewirtschaftungskosten	60 %
3. Bodenwert 1000 m^2 je 20 DM =	20.000 DM
4. Restnutzungsdauer	50 Jahre

b) Rechnungsvorgang:

1. Roheinnahmen	8.400 DM
2. Bewirtschaftungskosten: 60 % von 8.400	5.040 DM
Reinertrag	3.360 DM
3. Anteil des Bodenwertes am Reinertrag bei einem Zinsfuß von 5,5 v. H.	1.100 DM
4. Anteil des Gebäudes am Reinertrag	2.260 DM
5. Vervielfältiger bei 5,5 v. H. Sollzinsen, 2,5 v. H. Habenzinsen, 50 Jahren Restnutzungsdauer = 15,31	
6. Gebäudewert 2.260 x 15,31	34.600 DM
7. Bodenwert	20.000 DM
Ertragswert	54.600 DM.

II Besonderheiten des Verfahrens in der vom Änderungsgesetz vorgesehenen Form

Es bedarf keiner Erläuterung, daß das Ertragswertverfahren in der oben geschilderten Form für die Verwendung im Rahmen einer Massenbewertung, wie sie die Einheitsbewertung darstellt, mit zu vielen praktischen Schwierigkeiten und mit einer zu großen Arbeitsbelastung der durchführenden Organe verbunden wäre. Um das Verfahren für eine Massenbewertung geeignet und gleichzeitig für die Steuerpflichtigen verständlich zu machen, mußte es daher stark vereinfacht werden. Dies hat das Änderungsgesetz dadurch erreicht, daß sämtliche Bewirtschaftungskosten pauschaliert worden sind, allerdings abgestuft und tabellenmäßig aufgegliedert für die verschiedenen Grundstücksarten, Alters-

[1]) Vgl. Weil a. a. O.

gruppen und Gemeindegrößenklassen; die für die einzelnen Unkostenarten ermittelten Pauschsätze wurden zusammengefaßt. Ferner hat man auf die gesonderte Ermittlung der Bodenwerte verzichtet: Der auf den Bodenwert entfallende Ertragsanteil wird nicht aus dem Bodenwert der einzelnen Grundstücke, sondern mit durchschnittlichen nach Grundstücksarten, Bauart und Bauausführung, Baujahrsgruppen und Gemeindegrößenklassen abgestuften Anteilen erfaßt. Als entscheidender Fortschritt zur Vereinfachung des Verfahrens muß auch die Umrechnung der Reinertragsvervielfältiger auf den Rohertrag gewertet werden, denn auf diese Weise wird es ermöglicht, den Einheitswert der nach diesem Verfahren zu bewertenden Grundstücke lediglich durch Anwendung des aus der Tabelle abzulesenden Vervielfältigers auf die in Frage kommende Jahresrohmiete festzustellen.[1])

Die Begründung gibt zwar zu, daß die Pauschalierung aller wertbestimmenden Faktoren eine gewisse Vergröberung des Verfahrens zur Folge habe, meint aber, die Abweichungen seien nicht so stark, als daß sie nicht im Interesse der Vereinfachung hingenommen werden könnten. Im einzelnen geht das ÄndG. bei der Auffindung des Ertragswertes von folgenden Grundsätzen aus:

1.) Die Rohmiete

Die zutreffende Ermittlung der Miete ist - wie Rössler ausführt[2]) - die Hauptschwierigkeit der Ertragsbewertung. Seine Ursache hat dies darin, daß die tatsächlich entrichtete Miete oftmals keinen Schluß auf den erwirtschafteten Ertrag und die damit auf die Rentabilität des Grundbesitzes zuläßt. Die Miethöhe kann durch Umstände mannigfacher Art beeinflußt sein. Neben verwandtschaftlichen Beziehungen spielen - wie das nachfolgende Beispiel zeigt - vor allem die unterschiedlichen Finanzierungsarten des Grundbesitzes, ob aus Eigenmitteln oder durch Baukosten-

---

[1]) Vgl. dazu im einzelnen BrD. 256/63 S. 58 ff.
[2]) Rössler (114) S. 309.

zuschüsse, eine entscheidende Rolle.

> Ein Bauherr, der ein Achtfamilienhaus mit einem Aufwand von 120.000 DM aus eigenen Mitteln und aus - zu den üblichen Bedingungen entliehenen - fremden Mitteln errichtete, mußte bei der Mietkalkulation den Gesamtaufwand von 120.000 DM unter Berücksichtigung der Zins- und der Tilgungsbedingungen des Fremdkapitals zu Grunde legen.
>
> Ein anderer Bauherr, der ein gleiches Haus mit Zuschüssen seiner acht Mieter von 5000 DM je Wohnung finanzierte, brauchte hingegen bei der Mietpreisbildung nur einen Kapitalaufwand von 80.000 DM einzustellen; er war mithin in der Lage, die Wohnungen zu einem wesentlich geringeren Mietpreis zu vermieten als der Bauherr im ersten Fall.[1])

Vergleichbare und gleichartige Gebäude mit gleich hohem Bauaufwand und gleich hohem Verkehrswert können danach unterschiedliche Rohrerträge aufweisen. Das Änderungsgesetz trägt dem Rechnung, indem es begrifflich genau zu umreißen sucht, was unter der Rohmiete verstanden werden soll.

> Die Rohmiete ist danach das Gesamtentgelt, das die Mieter (Pächter) für die Benutzung des Grundstücks auf Grund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten haben. Umlagen und alle sonstigen Leistungen des Mieters sind einzubeziehen (§ 52a Abs. 1 S. 1 und 2 ÄndG.).

Zu den "sonstigen Leistungen" gehören aber auch die Anrechnungsbeträge von Baukosten- und ähnlichen Zuschüssen[2]). Bestimmte Einnahmen bezw. Kosten wie Untermietzuschläge, Kosten des Betriebs der zentralen Heizungs-, der Warmwasserversorgungs- und der Brennstoffversorgungsanlagen sind nicht einzubeziehen (§ 52a Abs. 1 S. 4 ÄndG.). Anstelle der tatsächlichen Miete kommt die übliche Miete in Betracht, wenn die Grundstücke eigengenutzt, ungenutzt oder vom Vermieter zu einer um mehr als 20 v. H. von der

---

[1]) Hass (45) Sp. 180.
[2]) BrD. 256/63 S. 65.

üblichen Miete abweichenden tatsächlichen Miete dem Mieter überlassen worden sind (§ 52a Abs. 2 ÄndG.). Entgegen § 36 Abs. 4 Ziff. 2 BewDV. soll es auf die Gründe, die zur Abweichung geführt haben, nicht mehr ankommen. Dies erscheint auch gerechtfertigt, denn in der Praxis dürfte vor allem das Vorliegen persönlicher Gründe nur schwer nachzuweisen sein.

2. Die Bewirtschaftungskosten

Bei den Bewirtschaftungskosten unterscheidet das Änderungsgesetz zwischen

> Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnis, Betriebskosten ohne Grundsteuer und Grundsteuer.

Wie bereits erwähnt, werden die Bewirtschaftungskosten nicht besonders angesetzt, sondern als Pauschalen - ausgedrückt in Prozentsätzen der Jahresrohmiete - in die Vervielfältiger eingearbeitet. Diese Pauschsätze beruhen auf Untersuchungen, die der Schätzungsausschuß im Jahre 1957 abgeschlossen hat. Trotz der in der Zwischenzeit bei Mieten und Bewirtschaftungskosten eingetretenen Veränderung soll dem Änderungsgesetz zur Folge für die künftige Einheitsbewertung an den damals gewonnenen Erkenntnissen festgehalten werden. Wie in der Begründung ausgeführt wird, ist man der Ansicht, eine auf den genannten Grundlagen aufgebaute Bewertung müsse auch heute zu brauchbaren Ergebnissen führen, weil im Rahmen der Berechnungen den erhöhten Mieten - infolge der prozentualen Abhängigkeit - auch höhere Unkosten gegenüber stünden.[1])

Dieser Argumentation ist - im Hinblick auf die der steuerlichen Wertfindung zu Grunde liegende Zielsetzung - beizutreten. Zwar ist die Möglichkeit nicht von der Hand zu weisen, daß sich die Steigerung von Mieten und Bewirtschaftungskosten seit 1957 nicht gleichmäßig vollzogen hat, so daß das zwischen diesen Faktoren errechnete Verhältnis auf die heutigen Gegebenheiten nicht mehr in jedem Fall zutrifft. Darauf käme es indessen nicht ent-

[1]) BrD. 256/63 S. 59.

scheidend an: Denn - wenngleich die Einheitswerte im Einzelfall auch weitgehend den Verkehrswerten der jeweiligen Grundstücke entsprechen sollen[1]) - so ist es doch, wie schon gesagt, nicht Ziel der steuerlichen Wertermittlung, "wahre Werte" zu finden, sondern Verhältniszahlen, nach denen die Gesamtsteuerlast entsprechend den finanzwirtschaftlichen Forderungen umgelegt wird. Daß eine auf den Feststellungen des Schätzungsausschusses beruhende Bewertung aber auch heute noch zu Einheitswerten führen kann, die zueinander in einem richtigen Verhältnis stehen, haben neuerdings durchgeführte Probebewertungen überzeugend bewiesen[2]).

a) Verwaltungskosten

> Dazu gehören die Kosten der zur Verwaltung der Wirtschaftseinheit erforderlichen Arbeitskräfte und Einrichtungen, ferner die Kosten der Aufsicht sowie der Wert der vom Vermieter persönlich geleisteten Verwaltungsarbeit (§ 20 Abs. 1 BVO).

Die in die Vervielfältiger eingearbeiteten Pauschsätze hat der Schätzungsausschuß ermittelt, indem er die im Einzelfall festgestellten Verwaltungskosten der Jahresrohmiete gegenübergestellt hat.[3]) In den kleinen Gemeinden haben sich dabei nur Pauschsätze von 1 v. H. der Jahresrohmiete ergeben. Diese Sätze mußten jedoch erhöht und den Sätzen der größeren Gemeinden angeglichen werden: In den kleineren Gemeinden ist es üblich, daß die Vermieter ihre Grundstücke selber verwalten; der Wert dieser vom Vermieter geleisteten Verwaltungsarbeit war daher in den Pauschsätzen zu berücksichtigen[4]).

b) Instandhaltungskosten

> Zu den Instandhaltungskosten zählen alle Aufwendungen, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs anfallen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen oder sonstigen Mängel ordnungsgemäß zu beseitigen (§ 22 Abs. 1 BVO.).

---

1) Ruckteschell-Weisse (128) S. 62.
2) BtD. IV/3508 S. 15.
3) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 126.
4) BrD. 256/63 S. 59.

Die Instandhaltungskosten sind ein besonders wichtiger Unkostenfaktor. Wegen ihrer Höhe beeinflussen sie den Ertragswert wesentlich stärker als die übrigen Bewirtschaftungskosten. Ihr zutreffender Ansatz ist infolgedessen für die Bestimmung des Gebäudewertes von entscheidender Bedeutung.

Abweichend von den Vorschlägen des Schätzungsausschusses[1]) werden im Anderungsgesetz auch die Schönheitsreparaturen in die Instandhaltungskosten einbezogen. Begründet wird dies unter Hinweis auf § 536 BGB. Danach sei der Vermieter nicht nur verpflichtet, dem Mieter die Mietsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen, sondern sie während der Mietzeit auch in diesem Zustand zu erhalten. Für den Fall, daß dem Mieter vertraglich diese Kosten übertragen seien, müsse deshalb - da der Mieter insoweit eine Leistung ausführe, zu der der Vermieter verpflichtet sei - die Jahresrohmiete um die vom Mieter getragenen Kosten erhöht werden.[2])

Dieser auf formal-juristische Erwägungen gestützten Argumentation kann nicht beigepflichtet werden. Es ist kein Geheimnis, daß von der Abdingbarkeit des § 536 BGB. in so erheblichem Umfang Gebrauch gemacht wird, daß heute in der Regel von einer Pflicht des Mieters, die erwähnten Kosten zu tragen, ausgegangen werden kann[3]). Dem sollte auch im Rahmen der Einheitsbewertung Rechnung getragen werden. Das im Änderungsgesetz vorgesehene Verfahren ist umständlich und wird auch nicht dem sonst angestrebten Ziele der Verwaltungsvereinfachung gerecht. - Anlaß zur Kritik gibt ferner die Absicht, die vom Schätzungsausschuß für die Instandhaltungskosten ermittelten Pauschsätze ohne grundsätzliche Änderung zu übernehmen. Wie der Schätzungs-

---

[1]) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 127.
[2]) BrD. 256/63 S. 65.
[3]) Ruckteschell-Weisse (128) S. 80.

ausschuß in seinem Gutachten ausführt[1]), sind nämlich die Pauschsätze an die entsprechenden Sätze der 1. Berechnungsverordnung[2]) angeglichen worden. Diese entsprachen aber schon vor knapp zehn Jahren nicht mehr den tatsächlichen Gegebenheiten[3]); der Gesetzgeber sah sich deshalb gezwungen, sie durch die 2. Berechnungsverordnung[4]) wesentlich anzuheben. Durch das Festhalten des Änderungsgesetzes an den veralteten Berechnungsunterlagen müssen zwangsläufig Ungenauigkeiten in die künftigen Bewertungsergebnisse getragen werden.

c) Mietausfallwagnis

> Durch das Mietausfallwagnis werden bei der Ertragswertberechnung Beträge eingesetzt, die das Wagnis einer Ertragsminderung ausgleichen sollen, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder durch Leerstehen von Wohnungen entsteht.

Der Schätzungsausschuß hat in seinem Gutachten empfohlen, dafür bei den Wohnungsgrundstücken grundsätzlich 2 v.H. der Jahresrohmiete einzusetzen und nur bei Grundstücken, die in Gemeinden unter 5000 Einwohnern liegen, diesen Satz auf 1 v. H. der Jahresrohmiete zu senken[5]). Das Änderungsgesetz ist diesen Vorschlägen gefolgt, ohne allerdings die vom Schätzungsausschuß vorgesehene Ausnahme zu übernehmen: Mit einem einheitlichen Ansatz des Mietausfallwagnisses von 2 v. H. soll der Umstand berücksichtigt werden, daß auch in den kleinen Gemeinden eine fortschreitende Sättigung des Wohnraumbedarfs festzustellen ist, weshalb auch dort das Mietausfallwagnis etwa dem der größeren Gemeinden entspricht. - Entsprechend den weiteren Empfehlungen des Schätzungsausschusses wird für die gemischtgenutzten Grundstücke, deren gewerblicher Anteil 50 v. H. des Rohertrages überschreitet, ein Pauschsatz von 3 v. H. angenommen, der sich bei Geschäftsgrundstücken auf 4 v. H. der Jahresrohmiete erhöht[6]).

---

1) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 127.
2) VO. über die Wirtschaftlichkeits- und Wohnflächenberechnung für neugeschaffenen Wohnraum v. 20.11.1950 (BGBl. I S. 553).
3) Ruckteschell-Weisse (128) S. 79.
4) VO. v. 17. 10. 1957 (BGBl. I S. 1719).
5) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 141/142.
6) Guta. d. SchätzgsA. a. a. O.

d) Betriebskosten ohne Grundsteuer

> Betriebskosten sind die Kosten, die durch die Bewirtschaftung eines Grundstücks laufend entstehen, wie etwa die laufenden öffentlichen Lasten, die Kosten der Wasserversorgung oder des Betriebs der Heizung[1]).

Ihre Pauschalierung gestaltet sich besonders schwierig: Einerseits fallen die einzelnen Kostenarten bei den Grundstücken nicht immer gleichmäßig an, andererseits pflegen aber auch die Aufwendungen für jede Kostenart bei jedem Grundstück verschieden hoch zu sein. Das hat zur Folge, daß die Höhe der Betriebskosten bei den einzelnen Grundstücken stark schwankt. Wie Untersuchungen des Schätzungsausschusses gezeigt haben, ist an diesen Schwankungen vor allem die Grundsteuer beteiligt. Die Grundsteuer ist daher aus den übrigen Betriebskosten herausgenommen und getrennt behandelt worden. Bei den verbleibenden Betriebskosten hat der Schätzungsausschuß seine Untersuchungen darauf ausgerichtet, "Pauschsätze zu finden, die nicht nur möglichst zutreffend sind, sondern auch Härten bei den Grundstückseigentümern nach Möglichkeit ausschließen"[2]). Zu diesem Zweck sind bei den untersuchten Grundstücken die tatsächlichen Betriebskosten nach Grundstücksarten, Alter der Gebäude und Gemeindegrößenklassen aufgegliedert worden. Um größere Schwankungen der Betriebskosten aufzufangen, wurden ferner - mit Ausnahme der Geschäftsgrundstücke, wo wegen der beträchtlichen Streuung dieser Kosten eine Pauschalierung nicht möglich ist - die Pauschsätze so festgesetzt, daß sie bei der Mehrzahl der Grundstücke über den durchschnittlichen Betriebskosten liegen. Wo dennoch die tatsächlichen Betriebskosten die in die Vervielfältiger eingerechneten Pauschalen übersteigen, soll ein besonderer Ausgleich durch Zuschläge oder Abschläge vom Einheitswert allerdings nicht möglich sein[3]). Dies gründet sich darauf, daß in

---

[1]) Vgl. die einzelnen Arten: Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 128/129.
[2]) BrD. 256/63 S. 60.
[3]) Vgl. anders noch § 52h BtD. III/2544.

diesen Fällen die Einheitswerte durch erhöhte Betriebskosten nur unwesentlich beeinflußt werden, so daß eine Sonderregelung - zumal diese auch verwaltungsmäßig nur schwer durchzuführen wäre[1]) - nicht zweckmäßig erscheint.

e) Grundsteuer

Die Grundsteuer bildet neben den Instandhaltungskosten den wichtigsten Unkostenfaktor beim Grundbesitz; sie beeinflußt wesentlich den Marktwert des Grundstücks. Ihrer zutreffenden Berücksichtigung kommt deshalb bei der Bildung des Ertragswertes eine ähnliche Bedeutung zu wie dem Ansatz der Instandhaltungskosten.

Da die Grundsteuerbelastungen nicht nur zwischen den Gemeinden, sondern auch innerhalb der Gemeinden sehr verschieden sind, verursacht die Beantwortung der Frage, wie die Grundsteuer am zweckmäßigsten zu berücksichtigen ist, beträchtliche Schwierigkeiten. Zwei Methoden hat der Schätzungsausschuß zur Entscheidung gestellt:

1. Die Grundsteuerbelastung wird in die Vervielfältiger eingearbeitet unter Berücksichtigung der im Hauptfeststellungspunkt geltenden Steuermeßzahlen und Hebesätze.

Diese Methode wird vom Schätzungsausschuß nicht empfohlen[2]). Sie würde die Bewertung zu umständlich gestalten, da sich - infolge der von Gemeinde zu Gemeinde, ja sogar innerhalb der einzelnen Gemeinde verschiedenen Vervielfältiger - die Anlage eines umfangreichen Tabellenwerkes nicht vermeiden ließe. Zudem kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß die geltenden Meßzahlen und Hebesätze auch auf die neuen Einheitswerte angewendet werden[3]).

2. Die Grundsteuer wird mit einem durchschnittlichen Hundertsatz der Jahresrohmiete berücksichtigt, der für jede Gemeinde und für jede Grundstücksart, getrennt nach Alt-, nach Neu- und nach Nachkriegsbauten zu ermitteln ist.

---

[1]) BrD. 256/63 S. 60/61.
[2]) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 132.
[3]) Stenger (141) S. 141.

Dieses Verfahren wird - da es am ehesten der Systematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens entspricht - vom Schätzungsausschuß befürwortet[1]). Allerdings sind auch bei ihm Schwierigkeiten in der praktischen Durchführung zu überwinden. Für jede Gemeinde müßten bei Einführung dieses Verfahrens mindestens 15 Grundsteuerdurchschnittssätze ermittelt werden (5 Grundstücksarten, getrennt nach Altbauten, Neubauten und Nachkriegsbauten); dies würde eine erhebliche Verwaltungsarbeit verursachen. Es ist deshalb untersucht worden, ob das Verfahren nicht durch eine Pauschalierung der Grundsteuerdurchschnittssätze vereinfacht werden kann. Probebewertungen haben ergeben, daß dies trotz der im Einzelfall sehr unterschiedlichen Grundsteuerbelastung möglich ist: Es lassen sich Grundsteuerdurchschnittssätze errechnen, die bei den Grundstücken etwa 80 % aller Gemeinden zutreffen. Für die Grundstücke der restlichen Gemeinden werden sich jedoch - worauf in der Begründung hingewiesen wird[2]) - nicht unerhebliche Abweichungen der tatsächlichen Grundsteuerbelastungen von den durch die Pauschsätze ausgedrückten durchschnittlichen Belastungen ergeben. Man hat dies allerdings nicht als so schwerwiegend angesehen, daß von der Pauschalierung der Grundsteuer hätte Abstand genommen werden müssen: Weicht im Hauptfeststellungszeitpunkt die Grundsteuerbelastung in einer Gemeinde erheblich von der in den Vervielfältigern berücksichtigten Grundsteuerbelastung ab, so sollen die Grundstückswerte in diesen Gemeinden bis zu 10 v. H. ermäßigt oder erhöht werden können. Die Hundertsätze sollen durch Rechtsverordnung bestimmt werden (§ 52c ÄndG.).

3. Die Bodenertragsanteile

Der Wegfall der gesonderten Ermittlung der Bodenwerte wird von der Begründung zurecht als bedeutende Maßnahme zur Vereinfachung des Ertragswertverfahrens herausgestellt[2]);

[1]) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 132.
[2]) BrD. 256/63 S. 63.
[3]) BrD. 156/63 S. 64.

sind doch auf diese Weise die Finanzämter den Schwierigkeiten enthoben, die - infolge der unausgeglichenen Lage auf dem Grundstücksmarkt - heute mit der gesonderten Bodenwertermittlung notwendig verbunden sind. Wegen der unterschiedlichen Bedeutung von Gebäudeertragsanteil und Bodenertragsanteil bei der Wertbildung konnte allerdings auf den gesonderten Ansatz der Bodenertragsanteile nicht verzichtet werden. Die Begründung führt dazu aus[1]): "Aus diesem Grunde sind die durchschnittlichen Verhältniszahlen von Bodenertrag und Gesamtertrag, die sich bei einer Aufgliederung der Grundstücke nach Grundstücksarten, Bauarten und Bauausführung, Baujahrgruppen und Gemeindegrößenklassen üblicherweise ergeben, ermittelt worden und in dieser Höhe in die Vervielfältiger eingerechnet worden. Diese Bodenertragsanteile sind durch Auswertung der Probebewertungen und durch Ermittlung der Mitglieder des Schätzungsausschusses und einiger Spitzenverbände des Haus- und Grundbesitzes gefunden worden; sie liegen in der Regel an der unteren Grenze der ermittelten tatsächlichen Sätze."

Inwieweit diese Vergröberung des Ertragswertverfahrens über die stichpunktartigen Probebewertungen hinaus auch im Rahmen einer Massenbewertung zu befriedigenden Ergebnissen zu führen vermag, wird sich freilich erst bei Durchführung der geplanten Hauptfeststellung beurteilen lassen.

4. Die Vervielfältiger

a) Zinssätze

Für die Höhe der Grundstückswerte sind die bei der Errechnung der Vervielfältiger anzuwendenden Zinssätze der Soll- und der Habenverzinsung von entscheidender Bedeutung: Niedere Sollzinssätze beudeuten einen höheren Multiplikator und damit einen höheren Gebäudewert; das Zugrundelegen höherer Sollzinssätze führt demgegenüber zu einem niedrigeren Multiplikator und damit zu einem niedrigeren Gebäudewert[2]). Bei den Vervielfältigern ist

---

[1]) BrD. 256/63 a. a. O.
[2]) Stenger (141) S. 140.

eine Staffelung der Sollzinssätze für die Gebäuderente nach Grundstücksart und Gemeindegrößenklasse vorgesehen. Dabei ist man von dem auch sonst im Bewertungsrecht maßgebenden Zinssatz von 5,5 v. H. ausgegangen, der nach dem Gutachten des Schätzungsausschusses auch in der Grundstückswirtschaft bei der Bewertung der Mietwohngrundstücke angewandt wird[1]). Bei gewerblich genutzten Grundstücken erwarten die Eigentümer bezw. Käufer allerdings eine höhere Sollverzinsung als die durchschnittliche von 5,5 v. H. Die Einfamilienhäuser wiederum werden nicht zu dem Zweck gebaut, um eine möglichst hohe Rendite des angelegten Kapitals zu erlangen; bei ihnen stehen das Wohnen im Eigenheim und die damit verbundenen Annehmlichkeiten des Alleinwohnens im Vordergrund der Überlegungen[2]): Die Höhe der zu erzielenden Rendite ist von nur sekundärer Bedeutung. Diese Erwägungen haben zu folgender Staffelung der Sollzinssätze geführt:

> Einfamilienhäuser 4,5 v. H., Zweifamilienhäuser 5 v. H., Mietwohngrundstücke 5,5 v. H., gemischtgenutzte Grundstücke mit einem Anteil der Jahresrohmiete bis zu 50 % 6 v. H., über 50 % 6,5 v. H., Geschäftsgrundstücke 7 v. H.

Für Altbauten und Neubauten in Gemeinden unter 5000 Einwohnern sind um 1/2 v. H. niedrigere Zinssätze vorgesehen[3]). Dies begründet sich daraus, daß die Mieten und damit auch die Reinerträge, bezogen auf den Sachwert, dort niedriger als in größeren Gemeinden sind und in den kleinen Gemeinden erfahrungsgemäß eine geringere Verzinsung als in den Städten erwartet wird; Probebewertungen haben diese Feststellungen bestätigt[4]).

Als Habenzinssatz (Zinssatz, den der Grundstückseigentümer für die Erneuerungsrücklagen auf die Dauer haben wird) wurde den Vervielfältigern - entsprechend den Empfehlungen des Schätzungsausschusses - ein Satz von 2,5 v. H. zu Grunde gelegt. Bei der Festlegung des Habenzinssatzes ist man von dem Zins ausgegangen, der dem Eigentümer ge-

---

1) Guta. d. SchätzgsA. (41) S. 121/122.
2) Weil (149) S. 49.
3) BrD. 256/63 S. 57.
4) BrD. 156/63 S. 58.

zahlt wird, wenn er bei Geldinstituten spart und für dieses Geld Verwaltungskosten zu zahlen hat. Der Habenzinssatz soll einheitlich bei der Bewertung aller Grundstücke zu Grunde gelegt werden. Die Bewertungsunterschiede, die durch den einheitlichen Habenzinssatz gegenüber abgestuften Habenzinssätzen entstehen, sind nach Ansicht der Verwaltung geringfügig und können im Hinblick auf die so gewonnene Vereinfachung des Verfahrens in Kauf genommen werden.[1])

b) Nutzungsdauer

Die in den Anlagen zum Änderungsgesetz aufgeführten Vervielfältiger sind ermittelt worden auf der Grundlage einer Lebensdauer von:

100 Jahren	bei Massivbauten
80 Jahren	bei Holzfachwerkbauten mit Ziegelsteinausmauerung
60 Jahren	bei Holzfachwerkbauten mit Lehmausmauerung.

Gegen diese Regelung bestehen Bedenken. Die Verwaltung ist bei der Bestimmung der Lebensdauer offenbar von der technischen Lebensdauer der Gebäude ausgegangen. Demgegenüber muß darauf verwiesen werden, daß im Zuge der Entwicklung die wirtschaftliche Lebensdauer mehr und mehr in den Vordergrund getreten und heute von ausschlaggebender Bedeutung ist[2]). Zwar wird die technische Lebensdauer durch neue Bauweisen (Betonbau) in vielen Fällen vergrößert. Die Dauer der wirtschaftlichen Brauchbarkeit hat jedoch zusehends abgenommen. Auch im Steuerrecht erfährt deshalb die wirtschaftliche Lebensdauer der Gebäude zunehmende Berücksichtigung[3]). Dieser Umstand läßt es nahe liegen, die genannte Betrachtungsweise auch im Bewertungsrecht Eingang finden zu lassen, wo sie dem Charakter des Ertragswertverfahrens als einer wirtschaftlichen Wertermittlung[4]) ohnehin entgegenkommen würde. In Anlehnung an die im Einkommensteuerrecht getroffene

---

[1]) BrD. 256/63 a. a. O.
[2]) Ruckteschell-Weisse (128) S. 75.
[3]) Vgl. § 7 Abs. 4EStG.
[4]) Weil (149) S. 35.

Regelung bietet sich dann für die Einheitsbewertung folgende Staffelung der Nutzungsdauer an:

50 Jahre	für Massivbauten
40 Jahre	für Holzfachwerkbauten mit Ziegelsteinausmauerung
30 Jahre	für Holzfachwerkbauten mit Lehmausmauerung.

5. Ermäßigungen und Erhöhungen des Einheitswerts

Der durch die Anwendung des Vervielfältigers auf die Jahresrohmiete gefundene Einheitswert kann unter Umständen ermäßigt oder erhöht werden (§ 52d ÄndG.). Nach § 52d in der Fassung des Regierungsentwurfs[1]) (in der Folge Entwurf genannt) war der Grundstückswert zu ermäßigen, wenn:

> Umstände tatsächlicher Art vorliegen, die weder in der Höhe der Jahresrohmiete noch in der Höhe des Vervielfältigers berücksichtigt sind. Solche Umstände sind der bauliche Zustand (z. B. behebbare Baumängel und -schäden) und die Notwendigkeit baldigen Abbruchs.

Die in § 52d Entwurf genannten Beispiele "behebbarer Baumängel und Bauschäden" waren unzureichend, weil es den Steuerpflichtigen oft nicht zuzumuten ist, einen Schaden zu beheben (Bergschäden), andererseits aber gewisse Schäden gar nicht zu beheben sind (Rauchschäden). Der Finanzausschuß des Bundestages sah sich daher veranlaßt, die Gründe, die zu einer Ermäßigung des Einheitswertes führen können, zu erweitern. § 52d ÄndG. sieht danach - neben der Notwendigkeit baldigen Abbruchs und den behebbaren Baumängeln starke Beeinträchtigungen durch Lärm, Rauch oder Gerüche als wertmindernde Umstände vor. - Werterhöhend - und daher eine Anhebung der Einheitswerte rechtfertigend - wirken sich dagegen die nachhaltige Ausnutzung des Grundstücks für Reklamezwecke gegen Entgelt und die Größe der nichtbebauten Grundstücksfläche aus.

---

[1]) BtD. IV/1488.

§ 26 Die Bewertung nach dem Sachwertverfahren

Im Gegensatz zu dem Rohmietverfahren ist die Sachwertermittlung nicht völlig umgestaltet oder gar durch ein anderes Verfahren ersetzt worden. Das Änderungsgesetz enthält vielmehr lediglich eine Kodifikation des in seiner Systematik besser gegliederten und verfeinerten Verfahrens. Die gesetzliche Regelung beschränkt sich dabei auf die Aufstellung allgemeiner, das Verfahren umreißender Grundsätze.

I Die Außenanlagen

Wie bisher wird bei der Wertermittlung eines bebauten Grundstücks auf der Grundlage des Sachwertverfahrens von dem Wert des Grund und Bodens und dem Wert des Gebäudes ausgegangen. Neu ist jedoch, daß als weiteres wertbestimmendes Element zur Sachwertermittlung auch die Außenanlagen (Zäune, Wegebefestigungen) aufgeführt werden (§ 53 AndG.); sie wurden bislang nur durch einen Zuschlag zum Gebäudewert erfaßt. Es war nämlich bisher zweifelhaft, ob die Außenanlagen bewertungsmäßig zum Gebäude oder zum Grund und Boden zu rechnen sind. Diese Frage erhielt besondere Bedeutung in den Fällen, in denen die Gebäude auf fremdem Grund und Boden standen[1]). Die Außenanlagen sollen künftig unabhängig vom Gebäudewert gesondert bewertet werden. Bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden - bei denen also zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen - sind die Außenanlagen der Einheit zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören[2]).

II Der Bodenwert

Als Bodenwert ist - wie in der Vergangenheit - der gemeine Wert anzusetzen (§ 53a ÄndG. in Verb. mit § 10 BewG.).

---

[1]) Vgl. zu den in diesem Zusammenhang bestehenden Problemen Rössler (116) S. 19 f.
[2]) BrD. 256/63 S. 76 und 77.

III Der Gebäudewert

1. Die Ermittlung des Gebäudenormalherstellungswertes

Der Gebäudenormalherstellungswert soll nicht, wie in der bisherigen Praxis, aus den durchschnittlichen, auf das Jahr 1913 zu beziehenden Herstellungskosten ermittelt werden; um die Berechnung zu vereinfachen und zeitnah zu gestalten, sind die Normalherstellungskosten künftig vielmehr auf die Preisgrundlage des Jahres 1958 (Baukostenindex 100) abzustellen. Durch entsprechende Zuschläge kann dann von dieser Grundzahl aus für jeden Hauptfeststellungszeitpunkt eine Angleichung an die jeweils bestehenden Wertverhältnisse und Preisverhältnisse erfolgen. Die Kubussätze sowie die Baukostenzuschläge sollen zu Beginn der Hauptfeststellung im Verwaltungswege bekannt gegeben werden[1]).

2. Die Wertminderung

Der Gebäudenormalherstellungswert ist um die AfA. zu kürzen. Die Wertminderung wegen Alters bemißt sich dabei nach dem Alter des Gebäudes im Hauptfeststellungszeitpunkt und der gewöhnlichen Lebensdauer von Gebäuden gleicher Art und Nutzung (§ 53c ÄndG.). Als Alter des Gebäudes gilt die Zeit zwischen dem Beginn des Jahres, in dem das Gebäude bezugsfertig geworden ist, und dem Hauptfeststellungszeitpunkt. Die Frage, welche Lebensdauer bei den verschiedenen Gebäudearten zu Grunde zu legen ist, soll nach einem Vorschlag des Finanzausschusses[2]) wegen der hierzu noch erforderlichen Untersuchungen und Überlegungen nicht im Gesetz selbst[3]), sondern in noch zu erlassenden Bewertungsrichtlinien behandelt werden.

Außer der genannten Wertminderung wegen Alters ist auch an eine Berücksichtigung von Wertminderungen wegen baulicher Mängel und Schäden gedacht (§ 53d ÄndG.). Bau-

---

[1]) BrD. 256/63 S. 70.
[2]) BtD. IV/3508 S. 16.
[3]) Vgl. aber noch § 53c Abs. 2 S. 1 BrD. 156/63.

mängel und Bauschäden beruhen nicht auf dem Alter eines Gebäudes, sondern auf fehlerhafter Bauausführung oder äußeren Schadenseinwirkungen (z. B. Kriegs-, Rauch- oder Wassereinwirkungen). Hierfür soll ein zusätzlicher Abschlag möglich sein. Seine Höhe richtet sich nach Ausmaß und Bedeutung der Schäden. Zu beachten ist allerdings, daß die Abschläge nach § 53d ÄndG. nur zulässig sind, soweit die baulichen Mängel und Schäden nicht schon bei der Ermittlung des Gebäudenormalherstellungswertes bezw. bei der Wertminderung wegen Alters berücksichtigt worden sind.

3. Ermäßigungen und Erhöhungen des Grundstückssachwertes

Ebenso wie bei dem geltenden Verfahren kann der auf die Baupreisverhältnisse des Hauptfeststellungspunktes umgerechnete Gebäudesachwert ermäßigt oder erhöht werden, wenn Umstände tatsächlicher Art vorliegen, die bei seiner Ermittlung nicht berücksichtigt worden sind (§ 53e Abs. 1 ÄndG.). Als Ermäßigungsgründe nennt § 53e ÄndG.: Die Lage des Grundstücks, unorganischen Aufbau und wirtschaftliche Uberalterung. Wird ein Grundstück nachhaltig gegen Entgelt für Reklamezwecke benutzt, so soll dies in der Regel zu einem Zuschlag zum Gebäudewert führen (§ 53e Abs. 3 ÄndG.).

IV Die Durchführung der Wertangleichung

Die sorgfältige Angleichung der Grundstückssachwerte an die gemeinen Werte ist auch für den Ausgang der künftigen Einheitsbewertung von entscheidender Bedeutung. Von ihr wird es wesentlich abhängen, ob die zur Zeit bestehenden Abweichungen im Niveau der Einheitswerte vermieden werden können und sich ein einheitliches, ausgewogenes Wertniveau aller Grundstücke erreichen läßt.

Die Wertangleichung erfolgt mit Hilfe von Wertzahlen, die auf Grund der in § 53g Abs. 2 AndG. gegebenen Ermächtigung durch Rechtsverordnung festgesetzt werden sollen. In welchem Umfang von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht

werden wird, ist noch offen. Fest steht nur, daß die bisherigen Abschläge infolge der zwischenzeitlich eingetretenen Entwicklung nicht übernommen werden können. Neu gewonnene Erkenntnisse müssen berücksichtigt werden. So ist vor allem vorgesehen, bei der Ausgestaltung des Nutzungsziffernsystems - das bei der Bewertung der Fabrikgrundstücke verwandt wird - zu veranschlagen, daß als wertbeeinflussender Faktor neben der Beschäftigungslage vor allem die in der baulichen Gestaltung der Gebäude zum Ausdruck kommende Eignung in Betracht zu ziehen ist; denn die Möglichkeit, ein Gebäude unschwer durch Umbau für andere Zwecke als die gegenwärtigen nutzbar zu machen, vergrößert bei einer Veräußerung zweifelsohne den Interessentenkreis[1]). Die Angleichung des Sachwerts an den gemeinen Wert soll bei dieser Grundstücksgruppe daher vorzugsweise unter dem Gesichtspunkt der Verwendungsmöglichkeit der Fabrikgrundstücke stehen. Erst in zweiter Linie ist an eine Berücksichtigung der Beschäftigungslage des betreffenden Industriezweiges gedacht.

Wenngleich die genannte Betrachtungsweise zwangsläufig zu einer stärkeren Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des einzelnen Betriebes führen wird, ist doch ein grundsätzlicher Übergang von der allgemeinen zur individuellen Wertangleichung nicht vorgesehen. Das erscheint auch berechtigt; der einschlägige Vorschlag Ellingers[2]) muß - wie Dicknether zurecht bemerkt[3]) - schon daran scheitern, daß die Finanzämter in den großen Industriebezirken personalmäßig nicht in der Lage sind, die dabei anfallenden Detailarbeiten zu bewältigen.

§ 27 Der Anwendungsbereich der Verfahren

Der Anwendungsbereich der Bewertungsverfahren hat gegenüber den geltenden Verhältnissen eine wesentliche Umgestaltung erfahren. Um die in der Doppelspurigkeit der Bewertung liegenden Gefahren zu verringern und die Vor-

1) BrD. 256/63 S. 27.
2) Ellinger (27) Sp. 145 ff.
3) Dicknether (22) Sp. 347 ff.

aussetzungen für die Gewinnung eines einheitlichen Wertniveaus bei der Bewertung der bebauten Grundstücke zu schaffen, hat man die Ertragsbewertung weit über den bisherigen Bereich des Rohmietverfahrens ausgedehnt; der mit dem Rohmietverfahren bisher gleichrangigen Sachbewertung ist die Rolle eines subsidiären Bewertungsverfahrens zugefallen. Auf der Grundlage des Ertragswertverfahrens sollen - gemäß § 51g Abs. 1 ÄndG. - einheitlich bewertet werden:

1. die Mietwohngrundstücke
2. die Geschäftsgrundstücke
3. die gemischtgenutzten Grundstücke
4. die Einfamilienhäuser
5. die Zweifamilienhäuser.

Das Sachwertverfahren ist laut § 51g Abs. 2 und 3 ÄndG. nur noch anzuwenden bei den:

1. sonstigen bebauten Grundstücken
2. Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern, die sich durch besondere Gestaltung und Ausstattung wesentlich von den nach Abs. 1 zu bewertenden Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern unterscheiden
3. Gruppen von Geschäftsgrundstücken und bei solchen Einzelfällen bebauter Grundstücke, bei denen weder eine Jahresrohmiete ermittelt noch die übliche Miete geschätzt werden kann
4. Grundstücken mit Behelfsbauten und bei Grundstücken mit Gebäuden in einer Bauart oder Bauausführung, für die ein Vervielfältiger nicht bestimmt ist.

Der Anwendungsbereich von Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren, wie er im Änderungsgesetz niedergelegt ist, ist im Schrifttum nicht ohne Kritik geblieben. So wendet sich Hass dagegen, daß auch die Einfamilienhäuser unter die Ertragsbewertung fallen sollen[1]): Bei diesen überwiegend vom Eigentümer selbst genutzten Grundstücken sei es schwierig, einen zutreffenden Mietertrag zu unterstellen, da sich die Annehmlichkeiten des Alleinwohnens nur schwer in bestimmten Mietsätzen rechnerisch zum Ausdruck

[1]) Hass (46)

bringen ließen. Auf dem Grundstücksmarkt würden deshalb die Werte der Einfamilienhäuser überwiegend nach Sachwertgesichtspunkten ermittelt[1]). Ruckteschell-Weisse meinen andererseits, auch die sog. Luxusvillen müßten nach dem Ertragswertverfahren bewertet werden[2]).

Die genannten Einwendungen vermögen jedoch nicht durchzuschlagen. Dem Gedanken, die Einfamilienhäuser der Sachbewertung zu unterwerfen, steht schon das in dem Änderungsgesetz zum Ausdruck kommende Bestreben entgegen, durch die starke Ausdehnung einer Bewertungsform eine weitgehende Vereinheitlichung des Bewertungsverfahrens zu erreichen; darüber hinaus sprechen gegen die Verwirklichung dieses Vorschlages aber auch die bei der Angleichung des Sachwerts an den gemeinen Wert zu erwartenden Schwierigkeiten: Um eine zufriedenstellende Wertermittlung zu gewährleisten, würde nämlich auf eine weitgehende Aufgliederung der zu bewertenden Objekte nach Alter, Ausstattung und Größe voraussichtlich nicht verzichtet werden können.

Demgegenüber ist daurauf hinzuweisen, daß es sich bei der Masse der Einfamilienhäuser um kleine, einfache, nach sozialen Gesichtspunkten ausgerichtete und nach einheitlichen Mustern gebaute Serienhäuser und Siedlungshäuser handelt[3]), ein Umstand, der sie einer Mietwohnung näher stehen läßt, als dem repräsentativ und individuell ausgestalteten Einzelhaus. Ihrer Bewertung durch Vergleich mit anderen vermieteten Objekten dürften mithin große Hemmnisse nicht entgegenstehen. Anders gestaltet sich die Lage bei den Luxusvillen, die unter Verwendung wertvollen Materials gebaut und außergewöhnlich ausgestattet sind. Hier fehlt es an geeigneten Vergleichsobjekten, so daß das den besonderen Herstellungsaufwand berücksichtigende Sachwertverfahren allein zu brauchbaren, weil gerechten Ergebnissen führen kann. Freilich wird es - um zu einwandfreien Abgrenzungen zu gelangen - erforderlich

---

1) Hass a. a. O.
2) Ruckteschell-Weisse (128) S. 66.
3) Meuschel (95) S. 281.

sein, die Begriffe "besondere Gestaltung oder Ausstattung" genau zu umreißen.

3. Abschnitt: Die Bewertung der unbebauten Grundstücke

§ 28 Das im Änderungsgesetz vorgesehene Verfahren

Die Bewertung der unbebauten Grundstücke in der im Änderungsgesetz gefundenen Ausgestaltung läßt einen wesentlichen Fortschritt gegenüber dem bestehenden Zustand nicht erkennen: Die unbebauten Grundstücke gelten weiterhin als Bestandteil des Grundvermögens. Damit ist das Problem einer befriedigenden Abgrenzung des Grundvermögens vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen erneut aufgeworfen. Das Änderungsgesetz will es im wesentlichen auf der Grundlage der geltenden sowie mit Hilfe einiger neuer Vorschriften lösen, die freilich wenig geeignet erscheinen, die für die Bewertung dieser Grundstücksgruppe kennzeichnenden Schwierigkeiten zu beseitigen.

I Veränderte Systematik

Neu eingefügt ist die Vorschrift des § 51d Abs. 1 ÄndG., die bestimmt, daß innerhalb der unbebauten Grundstücke die baureifen Grundstücke eine besondere Grundstücksgruppe bilden. Sinn dieser Vorschrift soll es sein, den Gemeinden - bei einem örtlich besonderen Baulandbedarf - die Möglichkeit zu geben, durch Anwendung eines höheren als des allgemeinen Hebesatzes der Grundsteuer B auf die baureifen Grundstücke das Angebot an Bauland zu vergrößern[1]). - Schon im Hinblick auf die schlechten Erfahrungen, die mit der Baulandsteuer gemacht wurden[2]), muß der Wert dieser Vorschrift bezweifelt werden. Darüberhinaus ist die Bestimmung des § 51d Abs. 1 ÄndG. überflüssig: Bei der Neubewertung des Grundbesitzes werden die unter sie fallenden Grundstücke ohnehin nach ihrem (meist erhöhten)

---

[1]) BrD. 256/63 S. 53.
[2]) Vgl. oben S. 42.

Gegenwartswert bewertet und damit steuerlich stärker belastet. Zurecht hatte deshalb der Finanzausschuß des Bundestages die Streichung der genannten Vorschrift vorgeschlagen[1]). Durch einen Initiativantrag[2]) ist sie jedoch erneut in den Entwurf aufgenommen worden.

II Die Bewertung der unbebauten Grundstücke und ihre Abgrenzung vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen

Die bisherige Bewertung der unbebauten Grundstücke hat das Änderungsgesetz mit ihrem wesentlichen Sinngehalt übernommen; nur sagt es im Abschnitt "Grundvermögen" nicht mehr besonders, wie unbebaute Grundstücke zu bewerten sind, so daß § 10 BewG. nunmehr unmittelbar anzuwenden ist. Bewertungsmaßstab ist mithin weiterhin der gemeine Wert.

Zum Grundsatz für die Abgrenzung der unbebauten Grundstücke vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen erhebt das Änderungsgesetz mit § 51 Abs. 1 die schon bislang in ihrer Brauchbarkeit umstrittene Vorschrift des § 51 Abs. 2 BewG. Danach wird die Zurechnung eines der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung unterliegenden Grundstücks zum Grundvermögen auch künftig von dem vagen Begriff "einer in absehbarer Zeit zu erwartenden Nutzungsänderung" abhängen. - Nicht aufrecht erhalten wurde dagegen die vom Entwurf[3]) vorgeschlagene Bestimmung des § 51 Abs. 1 Satz 2, die besagte, daß eine Nutzungsänderung stets dann anzunehmen sei, wenn die Grundflächen zu einem erheblich über dem durchschnittlichen Bodenpreis für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen liegenden Preis erhoben worden sind. Der dieser Vorschrift zu Grunde liegende Gedanke, daß der Erwerber eines Grundstücks gleichsam für die angelegten Gestehungskosten steuerlich zu haften habe, war mit dem in § 10 BewG. niedergelegten Grundsatz einer objektiven Wertermittlung nicht zu vereinbaren. Als Neuerung bestimmt

---

1) BtD. IV/3508.
2) Vgl. Abl. 6 z. Protokoll der 193. Sitzung des Dtsch. Bundestages am 25. 6. 1965 S. 9825.
3) BtD. IV/1488.

§ 51 Abs. 2 AndG.:

> Bildet ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft die Existenzgrundlage des Betriebsinhabers, so sind dem Betriebsinhaber gehörende Flächen, die von einer Stelle aus ordnungsgemäß nachhaltig bewirtschaftet werden, dem Grundvermögen nur dann zuzurechnen, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, daß sie spätestens nach zwei Jahren anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden.

Auch diese Vorschrift ist nicht bedenkenfrei. Wird nämlich schon die Tatsache der ordnungsgemäß nachhaltigen Bewirtschaftung oftmals nicht leicht festzustellen sein, so dürfte sich die geplante anderweitige Zweckverwendung noch schwerer nachweisen lassen. § 51 Abs. 2 ÄndG. scheint damit praktisch zu einer Befreiung der Hofstellengrundstücke von der erhöhten Bewertung zu führen. Bleiben mithin für diese nur die Stückländereien übrig, so wird man in der unterschiedlichen Behandlung von "sonst gleichartigen Grundstücken"[1]), je nachdem, wem diese zu eigen sind, einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung zu erblicken haben.

§ 29 Vorschläge für eine Neugestaltung der Bewertung der unbebauten Grundstücke

I Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Die mit der Bewertung der unbebauten Grundstücke verbundenen Schwierigkeiten lassen die Frage nach einer zufriedenstellenden Wertfindungsmethode für diese Grundstücksgruppe entstehen. Von den Vorschlägen, die in diesem Zusammenhang vom Schrifttum unterbreitet worden sind, verdient eine Anregung Ellingers besonderes Interesse[2]). Ellinger schlägt vor, die unbebauten Grundstücke dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuschlagen und dementsprechend zu bewerten.

Für eine so geartete Bewertung spricht vor allem, daß sie die unbebauten Grundstücke als gesondert zu bewer-

---

[1]) Jäger (65) Sp. 12.
[2]) Ellinger (27) Sp. 157.

tende Grundstücksgruppe aufgibt und damit die Hauptschwierigkeit bei der Bewertung dieser Grundstücksart - eine brauchbare Abgrenzung zwischen Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zu finden - ausräumen würde. Trotz dieses Vorteils sind die Überlegungen Ellingers jedoch nicht als eine Lösung des hier interessierenden Problems anzusehen. Das erhellt, wenn Sinn und Zweck der gegenwärtigen Bewertung der unbebauten Grundstücke in Betracht gezogen werden. Sie bestehen vor allem darin, daß die in dem meist erhöhten Verkehrswert dieser Grundstücke liegende größere steuerliche Leistungsfähigkeit erfaßt werden soll. Dies läßt sich aber am zweckmäßigsten durch eine unmittelbar am Verkehrswert orientierte Bewertung erreichen. Bei einer Bewertung und Besteuerung der unbebauten Grundstücke nach den Grundsätzen des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens würde das genannte Ziel sowohl wegen der heute zwischen Ertragswert und Verkehrswert bestehenden Verschiebung wie auch wegen der für diese Grundstücksgruppe niedrigeren Besteuerung verfehlt werden. Diesen Mangel seines Vorschlages erkennt Ellinger auch an und will deshalb mit einer bei Veräußerung des Grundbesitzes vom Verkäufer zu zahlenden Sondersteuer helfen[1]). Indessen wäre auch damit nichts gewonnen; es kann nämlich angenommen werden, daß diese Sondersteuer eine ähnliche Wirkung wie die seinerzeit mit Reichsgesetz vom 14. 2. 1911 eingeführte Wertzuwachssteuer[2]) zeitigen würde. Diese Steuer, die - wie Jäger darlegt[3]) - einen Verkaufsdruck auslösen sollte, verwandelte sich in eine Sperrwirkung, wenn es dem Grundstückseigentümer, dem die Steuerlast zugedacht war, nicht gelang, sie auf den Erwerber zu überwälzen. Eine solche Folge der von Ellinger angeregten Sondersteuer würde aber die Gemeinden unter Umständen jahrelang um einen wesentlichen Teil ihrer Grundsteuereinnahmen bringen. Die Verwirklichung des von Ellinger unterbreiteten Vorschlages empfiehlt sich sonach nicht.

---

1) Ellinger a. a. O.
2) RGBl. I S. 33.
3) Jäger (65) Sp. 18.

II Lösung bei der getrennten Bewertung

Bei Einführung der getrennten Bewertung müßten die aufgezeigten Schwierigkeiten wesentlich an Gewicht verlieren; es ginge dann nicht mehr darum, die unbebauten Grundstücke verschiedenen Vermögensarten - die auch noch einer unterschiedlich hohen Besteuerung unterliegen - zuzuordnen. Die unbebauten Grundstücke würden bei dieser Bewertungstechnik lediglich einen Teil der einheitlich nach dem gemeinen Wert zu bewertenden Vermögensart "Grund und Boden" bilden. In § 36 seines Entwurfes stuft Jäger die unbebauten Grundstücke als sog. Übergangsland mit Werten ein, die zwischen dem örtlichen Niedrigstwert einer stadtwirtschaftlichen und dem örtlichen Höchstwert einer land- und forstwirtschaftlichen Nutzung liegen sollen. Die Frage, was als Übergangsland anzusehen ist, vermag allerdings auch Jäger nicht mit zufriedenstellender Klarheit zu beantworten, wenn er ausführt, daß dazu solche Bodenflächen zu rechnen seien, deren mögliche oder tatsächliche Nutzung zwischen einer land- und forstwirtschaftlich- und einer stadtwirtschaftlichen Nutzung liege[1]).

4. Abschnitt: Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Im Gegensatz zum Grundvermögen ist für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen eine grundsätzliche Neugestaltung der Bewertungsvorschriften nicht vorgesehen. Man hat sich im wesentlichen darauf beschränkt, eine neue Gliederung der geltenden, aber zum Teil an anderer Stelle[2]) untergebrachten Vorschriften durchzuführen; auf einige sachliche Änderungen konnte allerdings nicht verzichtet werden.

§ 30 Änderungen in der Systematik

I Gliederung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Nutzungen

Eine grundlegende Umgestaltung hat die Systematik der das land- und forstwirtschaftliche Vermögen betreffenden

---

[1]) Jäger (66) § 36.
[2]) Z. B. in der AO. und der BewDV.

Vorschriften erfahren. Die übliche Einteilung in Vermögensarten (§ 28 BewG.) wird aufgegeben und durch verschiedene land- und forstwirtschaftliche Nutzungen ersetzt (§ 29 Abs. 2 ÄndG.). Vor allem bei den sogenannten gemischten Betrieben, d. h. bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, deren Grundstücksflächen nebeneinander verschieden genutzt werden, hat die bisherige Gliederung zu Abgrenzungsschwierigkeiten geführt; sie ergaben vielfach Bewertungsergebnisse, die mit der Verkehrsanschauung nicht in Einklang zu bringen waren[1]). Diesem Mangel soll nunmehr dadurch abgeholfen werden, daß der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nur noch verschiedene Nutzungen umfaßt - die zwar den bisherigen Vermögensunterarten entsprechen -, jedoch getrennt bewertet und erst dann zu einem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert zusammengefaßt werden.

II Getrennte Bewertung von Wohn- und Betriebsteil

Als bedeutende sachliche Änderung ist vorgesehen, die wirtschaftliche Einheit des landwirtschaftlichen Betriebs in einen Wirtschaftswert, der die landwirtschaftlichen Flächen und Betriebsgebäude umfaßt, und einen Wohnwert, der sich auf die Wohngebäude und die für Wohnzwecke benutzten Gebäudeteile bezieht, aufzuteilen, getrennt zu bewerten und dann zu einem Einheitswert zusammenzuziehen (§§ 29 Abs. 1, 38b ÄndG.). Mit der Ausdehnung dieses bislang nur bei der Mindestbewertung zugelassenen Verfahrens auf alle Betriebe der Land- und Forstwirtschaft folgt das Änderungsgesetz einer im Schrifttum schon seit langem fast einhellig gegebenen Anregung[2]). Ihre Durchführung wird die sonst in diesem Zusammenhang auftauchenden Schwierigkeiten beseitigen; sie stellt sich daher als ein Fortschritt im Sinne größerer Gerechtigkeit dar.

Die von Dicknether dagegen vorgebrachten Einwände können nicht überzeugen. Er meint, die Einbeziehung land- und forstwirtschaftlicher Wohnungen in den Hektarsatz ent-

[1]) BrD. 256/63 S. 40.
[2]) Vgl. z. B. Ellinger (28) Sp. 145, 681.

spreche allein den besonderen Gegebenheiten der Landwirtschaft; ihre Herausnahme aus der wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens müsse diese Einheit zerstören.[1])

Dem ist entgegenzuhalten, daß nichts dafür spricht, die Wohnung eines Landwirts bewertungsmäßig anders zu behandeln als diejenige eines Beamten, Handwerkers oder Arbeiters. Ein Bauer mit seiner Familie muß "wohnen" wie diese. Hätte er kein eigenes Wohnhaus, so müßte er sich eine Wohnung mieten. - Die angestrebte getrennte Bewertung der landwirtschaftlichen Wohnung läßt darüber hinaus aber auch die Einheit des landwirtschaftlichen Betriebs unberührt: Die vorgesehene Bewertungstechnik hat nicht - wie Dicknether meint - die Zurechnung der landwirtschaftlichen Wohnung zu den Grundstücken des Grundvermögens zum Ziel; sie will - das läßt das Änderungsgesetz deutlich erkennen - die landwirtschaftliche Wohnung lediglich nach den Grundsätzen dieser Grundstücksgruppe bewerten; sie soll im übrigen aber Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bleiben (§§ 38a, 38b AndG.).

III Keine Lösung für die Wertfindung bei den Stückländereien

Keine befriedigende Lösung sieht das Änderungsgesetz dagegen für das Problem der Stückländereien vor. Nach § 29 Abs. 7 ÄndG. bilden diese - vielfach nur aus unbebauten Flächen bestehenden Grundstückseinheiten - auch künftig einen landwirtschaftlichen Betrieb. Eine Erleichterung bei der Wertermittlung ergibt sich zwar insofern, als wegen der getrennten Bewertung der landwirtschaftlichen Wohnungen der auf diese entfallende Wertanteil nicht mehr aus den für die Stückländereien ermittelten Hektarsätzen ausgesondert werden muß; die auch weiterhin vorgesehene pauschale Einbeziehung der Betriebsgebäude in die landwirtschaftliche Bewertung dürfte jedoch auch künftig ein schweres Hemmnis für eine zutreffende Wertfindung bei der genannten Grundstücksgruppe sein.

[1]) Dicknether (22) Sp. 347.

§ 31 Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

I Die Bewertung des Wohnteils

Für die Ermittlung des Wohnwertes sollen gemäß § 38a ÄndG. die Grundsätze maßgebend sein, die beim Grundvermögen für die Bewertung der Mietwohngrundstücke gelten. Dabei sind jedoch die Besonderheiten, die sich aus der Lage der Gebäude oder Gebäudeteile im Betrieb ergeben, zu berücksichtigen. Der gefundene Betrag ist um 15 v. H. - für die bereits im Wirtschaftsteil erfaßte Bodenfläche - zu vermindern.

Die Brauchbarkeit dieses Verfahrens erscheint zweifelhaft. Dies ergibt sich zum ersten aus der Absicht, die landwirtschaftlichen Wohnungen wie Mietwohngrundstücke zu behandeln. Ein solches Vorhaben muß in der Praxis auf Schwierigkeiten stoßen, weil man im allgemeinen nicht an tatsächlich gezahlte Mietpreise wird anknüpfen können: Vermietungen kommen auf dem Lande nicht häufig vor[1]). Infolgedessen müssen die Mietwerte geschätzt werden. Solche Schätzungen stellen zwar regelmäßig die Buchführungsanstalten für den Abschluß der bei ihnen geführten Wirtschaftsbücher an. Zuverlässige Wirtschaftsbücher werden jedoch in verhältnismäßig wenigen landwirtschaftlichen Betrieben geführt[2]). Zweckmäßiger wäre es nach alledem gewesen, die Bewertung der landwirtschaftlichen Wohnungen dem System der Sachwertermittlung - das durch die erwähnten Schwierigkeiten nicht behindert würde - zu unterwerfen.

Sie haben ihre Ursache zum zweiten auch in dem Umstand, daß für die Bewertung des Wohnteils stets die für die Mietwohngrundstücke geltenden niedrigeren Vervielfältiger zu verwenden sein sollen. Auf diese Weise wird den landwirtschaftlichen Wohnungen gegenüber gleichartigen stadtwirtschaftlichen Wohnungen eine Sonderstellung eingeräumt, die sich besonders bei Gemengelagen solcher Wohnungen erneut für eine gleichmäßige Bewertung störend bemerkbar machen wird.

---

1) Rothkegel (124) S. 65.
2) Rothkegel a. a. O.

II Die Bewertung des Wirtschaftsteils

Für die Bewertung des Wirtschaftsteils wird das - bisher bei der Wertfindung für den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb maßgebende - Verfahren in verfeinerter Form übernommen werden. Bewertungs rundsatz bleibt mithin auch künftig der Ertragswert (§ 30a AndG.). In Anbetracht der gegen diese Bewertungsmethode in der Literatur erhobenen grundsätzlichen Bedenken, aber auch unter Berücksichtigung der wenig befriedigenden Bewertungsergebnisse, zu denen dieses Verfahren in der Vergangenheit geführt hat, erhebt sich die Frage, ob es nicht zweckmäßiger gewesen wäre, die Bewertung des Wirtschaftsteils auf den gemeinen Wert abzustellen.

1. Wertermittlung nach dem Ertragswert oder nach dem gemeinen Wert?

Für die Einführung des gemeinen Werts in die landwirtschaftliche Wertermittlung - wie sie übrigens auch im Schrifttum befürwortet wird[1]) - würde einmal die dadurch bewirkte Vereinheitlichung der Bewertung sprechen. Der Bewertung aller Grundstücke läge dann der gleiche Bewertungsmaßstab zu Grunde, an den die Ergebnisse der verschiedenen Wertermittlungsverfahren anzugleichen wären. Dies müßte sich vor allem in einer Verminderung der heute zwischen den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens einerseits und denjenigen des Grundvermögens andererseits bestehenden Unterschiede im Wertniveau bemerkbar machen. Die Bewertung der landwirtschaftlichen Betriebe ließe sich bei Einführung des gemeinen Wertes zudem auch vereinfachen und von einigen mit der Ertragsbewertung verbundenen Fehlerquellen befreien. So könnte etwa auf die Festsetzung des Kapitalisierungsfaktors verzichtet werden. Aber auch die oft nicht einfache Beurteilung der Ertragsfähigkeit verlöre an Bedeutung, denn die am gemeinen Wert ausgerichtete Bewertung würde sich in erster Linie an den im marktwirtschaftlichen

[1]) Boesler (7) S. 58/59; Ellinger (29) S. 2; Jäger (65) Sp. 12; Pfannschmidt (106) S. 17.

Verkehr zustandekommenden Kaufpreisen auszurichten haben.

Diesem Vorteil einer Verwendung des gemeinen Werts im landwirtschaftlichen Bereich stehen jedoch beträchtliche Nachteile gegenüber. Sie rühren vor allem aus dem Mangel an brauchbaren Kaufpreisen her: Landwirtschaftliche Güter werden schon an sich wenig umgesetzt[1]); in Gegenden jedoch, in denen der Grundsatz der Unteilbarkeit landwirtschaftlicher Güter (Anerbenrecht) herrscht, kommt es fast nie zu regulären für die Bewertung verwendbaren Kaufpreisen. Diese Problematik ließe sich indessen entschärfen, wenn die Bewertung - den Vorschlägen Ellingers folgend[2]) - mit Hilfe des herkömmlichen vergleichenden Verfahrens durchgeführt würde. In diesem Fall käme es nämlich nur noch darauf an, einen gemeinen Spitzenwert aufzufinden, an dem die Bewertung der Masse der landwirtschaftlichen Betriebe auszurichten wäre. - Schwerer muß dagegen der Umstand wiegen, daß eine nach dem gemeinen Wert erhobene landwirtschaftliche Grundsteuer notwendig zu einer ungerechten Verteilung der Steuerlast innerhalb dieses Teiles des Grundbesitzes führen würde. Wie nämlich bereits vom Preußischen Finanzministerium - anläßlich der Veranlagung der landwirtschaftlichen Betriebe zur Ergänzungssteuer - durchgeführte Untersuchungen ergeben haben, nimmt der Wert der Flächeneinheit bei gleicher Bodengüte mit abnehmender Betriebsgröße zu[3]). Dies begründet sich zum einen aus dem verhältnismäßig stärkeren Gebäudebesatz, über den der Kleinbesitz gegenüber dem Großbetrieb verfügt; es hat seine Ursache jedoch auch in der verhältnismäßig höheren Nachfrage nach kleinem Grundbesitz, für den der Käufer bereit ist, einen Überpreis zu zahlen. Die Feststellungen des Preußischen Finanzministeriums sind später von Rothkegel[4]) und Loewer[5]) bestätigt worden; es besteht bei dem durch eine starke Nachfrage nach Bauland gekennzeichneten Grundstücksmarkt kein Grund zu der Annahme, daß in der beschriebenen Situation zwischenzeitig ein grundsätzlicher Wandel

---

1) Rothkegel (124) S. 35.
2) Ellinger (27) Sp. 150.
3) Vgl. Engel (30) Sp. 562.
4) Rothkegel (122) S. 35, 36, 86 ff.
5) Loewer (86) S. 60.

eingetreten sein könnte.[1]) Mithin muß auch heute davon ausgegangen werden, daß dem landwirtschaftlichen Kleinbetrieb ein vergleichsweise höherer Verkehrswert zukommt als dem Großbetrieb. Durch eine Grundsteuer nach dem gemeinen Wert würde danach aber der kleine und kleinste landwirtschaftliche Betrieb verhältnismäßig stärker belastet als der mittlere und große.

Ein Nachteil des gemeinen Werts ist auch darin zu sehen, daß in ihm - jedenfalls soweit er auf landwirtschaftliche Flächen bezogen wird - der Reinertrag als Anhaltspunkt der steuerlichen Leistungsfähigkeit nur unvollkommen zum Ausdruck kommt[2]). Das erklärt sich aus den spezifisch agrarischen Bodenpreisbestimmungsgründen, die sich von denen anderer Grundstücksgruppen grundlegend unterscheiden. Während sich nämlich etwa der Preis stadtwirtschaftlich genutzter Grundstücke wesentlich nach dem bei bestimmter Nutzung (Miethaus, Geschäftsgebäude) zu erwartenden Ertrag richtet[3]), mithin der Verkehrswert weithin durch den Ertragswert beeinfluß wird, wird der Preis landwirtschaftlicher Besitzungen nicht lediglich nach den erzielbaren Geldbeträgen, also auf Grund einer rein quantitativen Ertragsberechnung veranschlagt. Von entscheidender Bedeutung sind hier vielmehr subjektive Erwägungen des Käufers, wie die spekulative Vorwegnahme einer in Zukunft zu erwartenden Reinertragssteigerung oder eine erhöhte Preiserzielung für den Boden[4]); eine Rolle spielt auch der Umstand, daß eine Kapitalanlage in der Landwirtschaft einen besonderen Sicherheitsgrad genießt[5]). Diese perönlichen Momente, die sich praktisch aus den für landwirtschaftliche Flächen gezahlten Kaufpreisen kaum aussondern lassen, bedingen aber ein mehr oder weniger starkes Auseinanderfallen von gemeinem Wert und Ertragswert; sie sind Ursache dafür, daß eine auf dem gemeinen Wert aufgebaute landwirtschaftliche Grundsteuer nur unvollkommen die Leistungsfähigkeit der Steuerobjekte zu berücksichtigen vermag.

---

[1]) Rössler (121) S. 487.
[2]) Loewer (86) S. 60.
[3]) Rothkegel (124) S. 34.
[4]) Loewer (86) S. 58.
[5]) Rothkegel (124) S. 40.

Bei der Bewertung nach dem Ertragswert kommen demgegenüber die aufgezeigten Schwierigkeiten nicht zum Tragen. Dort ist die Besteuerung an äußere, objektive und leicht feststellbare Merkmale geknüpft. Persönliche Verhältnisse bleiben bei der Wertbildung außer Betracht. Dies gewährleistet aber gegenüber dem gemeinen Wert ein Optimum an objektiver Besteuerung[1]). Problematisch bleibt freilich die zutreffende Festlegung des Kapitalisierungsfaktors. Es kann in diesem Zusammenhang allerdings nicht der ~~von~~ im Schrifttum vertretenen Ansicht gefolgt werden, schon wegen der gesetzlichen Normierung des Kapitalisierungsfaktors müsse die Ertragsbewertung in der im BewG. niedergelegten Form zu unrichtigen Ergebnissen führen. Zwar ist zuzugeben, daß die Verzinsung von in der Landwirtschaft investiertem Kapital regional eine unterschiedliche Höhe aufweist und daß diese Streuung von einem einheitlich für den gesamten landwirtschaftlichen Grundbesitz geltenden Vervielfältiger kaum zu erfassen ist. Der Steuerverwaltung kommt es indessen, wie schon betont, nicht darauf an, wahre Werte zu ermitteln, sondern Verhältniszahlen, nach denen die Steuerlast entsprechend dem Finanzbedarf umgelegt werden kann. Diesem Erfordernis vermag allein - wie sich in der Vergangenheit erwiesen hat - das bei der Einheitsbewertung verwandte Ertragswertverfahren gerecht zu werden.

2. Die vorgesehene Ertragsbewertung

a) Der Kapitalisierungsfaktor

Bei der Ermittlung des Ertragswerts ist von der Ertragsfähigkeit des Bodens auszugehen.

> Ertragsfähigkeit ist der bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reinertrag. Ertragswert ist das 18fache dieses Reinertrages (§ 30a ÄndG.).

Die Festsetzung des Kapitalisierungsfaktors auf 18 ent-

[1]) Vgl. Haider-Engel (43) Anm. 2 zu § 37.

spricht der bisherigen Höhe; sie unterstellt eine Verzinsung von 5,5 v. H. und ist damit dem Sollzinssatz der nach dem Ertragswertverfahren zu bewertenden stadtwirtschaftlichen Grundstücke angeglichen. - Der damit zum Ausdruck gebrachten Annahme, die Verzinsung des Kapitals bewege sich bei landwirtschaftlich und stadtwirtschaftlich genutzten Grundstücken in gleicher Höhe, kann nicht beigetreten werden. Sie hat sich schon bei der letzten Hauptfeststellung als unrichtig erwiesen und war entscheidende Ursache für den zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und dem Grundvermögen bestehenden Unterschied im Wertniveau. Auch nach dem Kriege hat sich daran, daß der Zinssatz in der Landwirtschaft nicht so hoch wie bei dem städtischen Hausbesitz anzusetzen ist, nichts geändert[1]). Nach den Feststellungen Rothkegels ist in der Landwirtschaft von einer durchschnittlichen Verzinsung von 3 v. H. auszugehen. Danach wäre der Kapitalisierungsfaktor erheblich höher anzunehmen als im Änderungsgesetz vorgesehen. Das Beibehalten des Vervielfachers von 18 muß erneut zu einem verschieden hohen Wertniveau von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und von Grundvermögen führen, das sich steuerlich wie eine Begünstigung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes auswirken wird.

b) Verbesserung bei der Ermittlung des Ertragswertes

Bei der Ermittlung des Ertragswertes ist künftig eine grundlegende Verbesserung darin zu erblicken, daß für die Beurteilung der natürlichen Ertragsbedingungen die Ergebnisse der sog. Bodenschätzung zu Grunde gelegt werden sollen (§ 39 Abs. 1 Satz 1 ÄndG.). Die Bodenschätzung - die noch vom Reichsfinanzminister unter dem Eindruck der bei der letzten Einheitsbewertung auftretenden Schwierigkeiten angeordnet wurde[2]) - umfaßt die kartenmäßig festgehaltene

---

[1]) Homann (56) S. 11.
[2]) Gesetz über die Schätzung des Kulturbodens (Bodenschätzungsgesetz vom 16.10.1934 (RGBl. I S. 1050).

Bestandsaufnahme aller landwirtschaftlich genutzten Flächen: Die genaue Bezeichnung des Bodens nach seiner Beschaffenheit und die Feststellung seiner Ertragsfähigkeit, soweit sie auf natürlichen Ertragsbedingungen beruht. Die Ergebnisse dieses seit über dreißig Jahren von amtlichen Schätzern durchgeführten objektiven Verfahrens[1]) liegen nunmehr vor. Der Finanzverwaltung sind damit erstmals einheitliche und allgemein nach gleichen Grundsätzen durchgeführte Feststellungen über ein Bewertungsobjekt in die Hand gegeben, dessen gerechte Bewertung und damit auch Besteuerung bisher stets unter dem Mangel an solchen Unterlagen zu leiden hatte. Auf die Qualität der landwirtschaftlichen Einheitswerte wird dies nicht ohne günstigen Einfluß bleiben.

Als Fortschritt im Sinne größerer Gerechtigkeit ist es ferner zu bewerten, daß die bisher bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen gebrauchte Fiktion - unter sonst gleichen Verhältnissen müsse der Wert der Flächeneinheit bei allen Betrieben gleich hoch ausfallen - nicht länger aufrecht erhalten werden soll. § 31 Abs. 2 Ziff. 1 cc ÄndG. bestimmt nunmehr, daß künftig auch die Betriebsgröße im Rahmen der wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu berücksichtigen ist. Die Auswirkung dieser Bestimmung auf die Einheitsbewertung läßt sich freilich zur Zeit noch nicht übersehen, da es an Unterlagen darüber fehlt, wie groß die Abstufung der landwirtschaftlichen Erträge ist, die - unter sonst gleichen Verhältnissen - lediglich durch die Betriebsgröße verursacht wird. An Hand von statistischem Material aus der Schweiz weist Rothkegel jedoch nach, daß sowohl hinsichtlich der Roherträge als auch in Bezug auf die Reinerträge erhebliche Unterschiede zwischen den verschiedenen Betriebsgrößen festzustellen sind.[2])

---

[1]) Vgl. die Einzelheiten des Verfahrens bei Koselack (77) Sp. 805 ff.

[2]) Rothkegel (127) Sp. 201.

c) Beibehalten des vergleichenden Verfahrens

Der bisherigen Handhabung folgend soll der Ertragswert für die Masse der landwirtschaftlichen Betriebe mit Hilfe eines vergleichenden Verfahrens festgestellt werden (§§ 30b, 31 - 33 ÄndG.). Dieses Verfahren hat allerdings gegenüber dem geltenden einige Änderungen erfahren; sie erklären sich überwiegend aus dem gegenüber dem Bewertungsgesetz veränderten systematischen Aufbau des Änderungsgesetzes. So mußte das vergleichende Verfahren vom Betrieb gelöst und auf die einzelnen landwirtschaftlichen Nutzungen bezw. Nutzungsteile abgestellt werden. Infolgedessen gibt es auch keine Vergleichs- bezw. Untervergleichsbetriebe mehr; statt dessen sind sog. Bewertungsstützpunkte vorgesehen, d. h. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, bei denen in der Regel eine einzelne Nutzung, etwa die land- und forstwirtschaftliche, vorweg bewertet wird. Es muß sich um Nutzungen handeln, die sich nach ihren Ertragsbedingungen für einen Vergleich mit den übrigen Nutzungen gleicher Art eignen; ihre Ertragsbedingungen müssen für die Gegend typisch sein. Die Bewertungsstützpunkte werden gegliedert in Hauptbewertungsstützpunkte, in Landesbewertungsstützpunkte und in Ortsbewertungsstützpunkte (§ 32 Abs. 2 ÄndG.). Im Rahmen des vergleichenden Verfahrens ist die Ertragsfähigkeit durch eine Vergleichszahl auszudrücken. Die Vergleichszahl soll in der Regel ein Hundertsatz sein; dieser gibt an, in welchem Verhältnis der Hektarwert (der auf die Flächeneinheit eines Hektars bezogene Vergleichswert) zu dem Hektarwert einer Nutzung mit dem Hundertsatz 100 steht.

Nach dem geltenden Recht ist das System der vergleichenden Bewertung mit seinen Verhältniszahlen auf die absolute Spitze eines bestimmten Vergleichsbetriebes mit dem Hundertsatz 100 abgestellt. Für die künftige Bewertung soll an die Stelle des bisherigen Spitzenbetriebes eine Nutzung mit bestimmten Bewertungsmerkmalen gesetzt werden,

die zwar auch eine besonders hohe Ertragsfähigkeit (Hundertsatz 100) aufweist, aber in manchen Bewertungsmerkmalen von anderen Nutzungen mit günstigeren Ertragsbedingungen übertroffen werden kann (Hundertsatz über 100). Eine solche Regelung entspricht - wie in der Begründung ausgeführt[1]) - den Bedürfnissen der modernen Bewertungspraxis[2]).

§ 32 Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach der getrennten Bewertung

Gegenüber der vom Bewertungsgesetz verwandten und vom Änderungsgesetz grundsätzlich übernommenen Bewertungstechnik würde sich die Wertermittlung beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nach Einführung der getrennten Bewertung übersichtlicher und einfacher gestalten. Dies wird dadurch erreicht, daß sich als zu bewertende Einheiten lediglich der Grund und Boden - der die landwirtschaftlich genutzten und zur Hofstelle gehörenden Flächen umfaßt - und das sonstige Grundvermögen - zu dem die landwirtschaftlichen Wohn- und Betriebsgebäude zählen - gegenüberstehen[3]). Beide Einheiten werden nach demselben Bewertungsgrundsatz bewertet.

Bei der getrennten Bewertung würden auch einige bisher noch nicht gelöste bewertungstechnische Probleme entfallen, so vor allem bei der Bewertung der Stückländereien. Diese könnten als das behandelt werden, was sie in Wirklichkeit sind, nämlich als reine Flächen "ohne fiktive Gebäude und Betriebsmittel"[4]). Gegen den von Jäger als einheitlichen Bewertungsgrundsatz vorgesehenen gemeinen Wert bestehen freilich die aufgezeigten Bedenken.

---

[1]) BrD. 256/63 S. 43.
[2]) Vgl. die Einzelheiten des Verfahrens in §§ 31 - 33 ÄndG.
[3]) Jäger (66) §§ 28 - 35, 40 - 42.
[4]) Jäger (66) §§ 30, 41, 42.

Viertes Kapitel
Die künftige Bedeutung der Grundsteuer im kommunalen Finanzsystem

Es erhebt sich die Frage, welches finanzielle Gewicht der Grundsteuer künftig im Rahmen der kommunalen Finanzwirtschaft zukommen wird. Eine annähernd genaue Beantwortung dieser Frage wäre möglich, wenn sich die Auswirkungen, die von der Beseitigung der die Ergiebigkeit der Grundsteuer heute beschränkenden Umstände zu erwarten sind, in konkreten Zahlen ausdrücken lassen würden. Das ist jedoch wegen der vielen dabei zu berücksichtigenden noch unbekannten Faktoren nicht der Fall. Man wird deshalb auf Schätzungen zurückgreifen müssen, aus denen sich die Tendenz für die künftige Entwicklung der Grundsteuer entnehmen läßt.

§ 33 Zuwachs des Grundsteueraufkommens durch Auslaufen steuerlicher Vergünstigungen

Das durch den Abbau des § 58 GrStDV. frei gewordene Mehraufkommen war unbedeutend. Es wird mit 40 - 50 Mill. DM angegeben[1]) und hat, wie gezeigt[2]), das finanzielle Gewicht der Grundsteuer im Kommunalhaushalt nicht günstig beeinflussen können. Von qualitativ größerer Bedeutung sind dagegen die von dem Auslaufen der Vergünstigungen für den sozialen Wohnungsbau zu erwartenden zusätzlichen Grundsteuereinnahmen. Sie werden wie folgt veranschlagt:

In der Zeit von 1950 bis 1957 sind 2.400.000 Wohnungen fertiggestellt worden, die in den Genuß der Vergünstigungen des ersten und des zweiten Wohnungsbaugesetzes kamen. Davon entfielen auf die Jahre 1950 bis 1952 je 200.000 Wohnungen mit einem durchschnittlichen EW von je 5000 DM. Dies ergab für 1960 bis 1962 ein jährliches Mehraufkommen von ca. 20 Mill. DM. - Die 1953 bis 1954 errichteten 600.000 Wohnungen mit einem durchschnittlichen EW von je 7000 DM erbrachten schon in 1963 ein zusätzliches Grundsteueraufkommen von 40 Mill. DM; für 1964 wird mit einem gleich hohen Betrag gerechnet. - Auf Grund

---

[1]) Willeke (151) S. 59.
[2]) Vgl. Tab. 9 S. 41.

des Wohnungsbauvolumens von 1955 bis 1957 - das je 400.000 Wohnungen mit einem durchschnittlichen EW von je 8000 DM ausmachte - erhofft man sich endlich für die Jahre 1965 bis 1967 eine Mehreinnahme von 60 Mill. DM jährlich. Dies müßte ab 1967 jährlich Gesamtmehreinnahmen von 320 Mill. DM ergeben, die sich in den folgenden Jahren weiter entsprechend dem jeweiligen Bauvolumen von vor zehn Jahren erhöhen würden.[1])

Der genannte Betrag würde für die Grundsteuer eine wesentliche Steigerung ihres Aufkommens bedeuten. Zweifelhaft bleibt allerdings, ob dies allein schon ausreicht, um die Stellung dieser Steuer im kommunalen Haushalt grundlegend zu ändern. Solche Bedenken müssen sich ergeben, wenn die Steigerungsquoten der übrigen Gemeindesteuern, insbesondere die der Gewerbesteuer, in Betracht gezogen werden. Die letzterwähnte Steuer brachte schon bisher jährlich ein durchschnittliches Mehraufkommen von fast 300 Mill. DM; von 1961 auf 1962 sogar über 600 Mill. DM und von 1962 auf 1963 noch immer 500 Mill. DM. So gesehen besteht die Aussicht, daß die angegebenen Grundsteuersteigerungen durch die Gewerbesteuermehreinnahmen ausgeglichen werden und deshalb die Bedeutung der erstgenannten Steuer für den kommunalen Etat nicht wesentlich zu ändern vermögen.

§ 34 Auswirkung der geplanten Neufeststellung der Einheitswerte

Eine entscheidende Verbesserung des kommunalen Grundsteueraufkommens kann nach alledem nur noch von einer Neufeststellung der Einheitswerte unter den vorgetragenen Bedingungen erwartet werden. Für die 1957 vorgesehene Neufeststellung wurde allgemein eine Anhebung der Einheitswerte bei der Landwirtschaft um 50 v. H., bei den bebauten Grundstücken um ca. 100 % angenommen.[2]) Inzwischen hat die Abweichung der Einheitswerte von den tatsächlichen Wertverhältnissen beträchtlich zugenommen, so daß heute mit einer weit größeren als der 1957 erwarteten Steigerung

[1]) Willeke (151) S. 58.
[2]) Meuschel (95) S. 281.

der Einheitswerte zu rechnen ist. Die Beantwortung der Frage, auf welche Höhe sich das Niveau der Einheitswerte nach Durchführung einer künftigen Hauptfeststellung letztlich stellen wird, bereitet jedoch Schwierigkeiten. In der Begründung zum Entwurf wird dazu ausgeführt: "Eine ungefähre Schätzung der Einheitswertzunahme mochte noch für eine Einheitsbewertung möglich erscheinen, bei der der Hauptfeststellungszeitpunkt, von der Einbringung des vorliegenden Gesetzentwurfs an gerechnet, einige Jahre zurückgelegen hätte. Eine solche Schätzung ist aber für spätere Hauptfeststellungszeitpunkte völlig unmöglich geworden. Eine der hauptsächlichsten Ursachen dafür ist in der fortschreitenden Aufhebung der Mietpreisbindungen bei den bebauten Grundstücken und dem ungleichmäßigen Gebrauch von der Freigabe der Mieten zu suchen."[1])

Darüber hinaus wird ein Überblick über das voraussichtliche Niveau der neu festzustellenden Einheitswerte aber auch dadurch erschwert, daß zahlreiche - von der Verwaltung festzusetzende - Werte, wie etwa der Durchschnittspreis für den Kubikmeter umbauten Raum, noch nicht bekannt gegeben worden sind. Da man amtlicherseits - aus naheliegenden Gründen - mit Angaben über das voraussichtliche Wertniveau der Einheitswerte zurückhält, wird man sich mit der etwas pauschalen Feststellung Willekes begnügen müssen, daß von der geplanten Hauptfeststellung allgemein eine nicht unbeträchtliche Erhöhung der Einheitswerte zu erwarten ist[2]); daß teilweise die Einheitswerte gegenüber den geltenden Werten niedriger anzusetzen sind, wurde schon erwähnt.[3])

Ob und wann die erhöhten Einheitswerte zu einer Anhebung der Grundsteuer verwandt werden können, ist ebenfalls ungewiß. An eine unmittelbare Auswirkung der Hauptfeststellung auf die einheitswertabhängigen Steuern ist ohnehin nicht gedacht. Art. 3 Abs. 2 ÄndG. bestimmt für die

---

[1]) BrD. 256/63 S. 34.
[2]) Willeke (152) S. 106.
[3]) Vgl. S. 55.

Grundsteuer, daß die durch § 12 GrStG. festgelegten Grundsteuermeßzahlen vom Gesetzgeber so abzuändern sind, "daß die Steuermeßbeträge der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und die Steuermeßbeträge der bebauten Grundstücke jeweils insgesamt annähernd die gleichen bleiben wie die Steuermeßbeträge, die sich bei den nach bisherigem Recht festgestellten Einheitswerten und den bisherigen Steuermeßzahlen jeweils insgesamt ergeben". Danach sollen die Einheitswerte in ihrer Gesamtheit zunächst steuerneutral sein. Aber auch nach Ablauf einer Übergangszeit bleibt es fraglich, ob die neuen Einheitswerte in der hier interessierenden Weise genutzt werden können.

Gegen eine steuerliche Mehrbelastung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes sprechen die strukturellen Schwierigkeiten der Landwirtschaft, die sich durch den Zusammenschluß zu einem europäischen Agrarmarkt innerhalb der EWG noch beträchtlich erhöhen dürften. Die Ertragslage der Landwirtschaft ist teilweise schlecht[1]); eine steuerliche Mehrbelastung müßte ihre Lage weiter erschweren. Da sie zudem - wie Rössler vermutet[2]) - nur durch eine verstärkte Subventionierung dieses ohnehin schon durch umfangreiche staatliche Förderungsmaßnahmen gestützten Wirtschaftszweiges zu erkaufen wäre, erscheint es mehr als zweifelhaft, ob sich unter diesen Umständen eine politische Kraft finden wird, um eine Aufwertung der landwirtschaftlichen Grundsteuer zu Gunsten der Gemeinden durchzusetzen.

Auch eine Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer, soweit sie den bebauten Grundbesitz betrifft, dürfte vorerst nicht zu erwarten sein. Der Lücke-Plan hat schon jetzt eine in Einzelfällen nicht unbeträchtliche Erhöhung der Belastung der Mieter von Altwohnungen mit sich gebracht; weitere Mietpreissteigerungen dürften bevorstehen. Da nach dem Willen des Gesetzgebers die Überführung der Alt-

---

[1]) Rössler (120) S. 334.
[2]) Rössler (118) S. 205.

baumieten in die Marktwirtschaft bis zum Jahre 1968 verzögert werden soll[1]), würde ein erheblicher Teil der Mieter der angegebenen Wohnungen bis zu diesem Zeitpunkt durch eine Grundsteueranhebung doppelt belastet.

Ähnlich ist die Lage bei den Neubauwohnungen. Hier führt das Auslaufen der Steuervergünstigungen für den sozialen Wohnungsbau noch auf Jahre zu einer Erhöhung der Mietbelastung, da die erhöhte Grundsteuer auf die Mieter abgewälzt werden kann (§ 45 Abs. 5 i. V. mit § 7 Abs. 1 1. WohnbauG.). Der Einwand, daß dieser Umstand nicht geeignet sei, um auf eine zusätzliche Grundsteuerausschöpfung zu verzichten, da die von der Mehrbelastung Betroffenen insoweit lediglich mit anderen - bisher nicht Begünstigten - gleichgestellt werden, trifft zwar zu, verkennt aber die wesentliche Bedeutung des sozialen Elements in der heutigen Steuerpolitik: Die sozialen Bedenken, die einer Erhöhung der Grundsteuer B entgegen stehen, werden im allgemeinen für schwererwiegend angesehen als das Bedürfnis der Kommunen nach einer Verbesserung ihrer Finanzen[2]).

Nach den angestellten Überlegungen wird auch die Neufeststellung der Einheitswerte voraussichtlich nicht zu einer Verbesserung des finanziellen Gewichts der Grundsteuer im Gemeindeetat führen. Damit soll freilich nicht zum Ausdruck gebracht werden, daß eine Grundsteuererhöhung für alle Zeiten ausgeschlossen sein muß. Die Voraussetzungen für einen solchen Schritt werden durch die Erstellung zeitnaher Bemessungsgrundlagen geschaffen. Ihre Verwendung in der hier interessierenden Weise ist möglich, sobald die Strukturschwierigkeiten in der Landwirtschaft verringert und eine gewisse Beruhigung auf dem Wohnungsmarkt eingetreten ist.

---

[1]) "Die Welt" (24) S. 1.
[2]) Raacke (111) S. 83.

DRITTER HAUPTTEIL

Grundsteuer und Gemeindepersonensteuer

Erstes Kapitel

Notwendige Wiedereinführung einer Gemeindepersonensteuer

§ 35 Durch das Fehlen einer Einwohnersteuer bedingte Mängel des kommunalen Steuersystems

Neben der Tatsache, daß das gegenwärtige Gemeindesteuersystem einseitig auf der Gewerbesteuer aufbaut, war schon als ein Mangel festgestellt worden, daß es ebenso einseitig auf nur wenigen Schultern eines verhältnismäßig kleinen Kreises der Bürgerschaft ruht; der weitaus überwiegende Teil der Gemeindesteuern wird vom Gewerbe und von den Grundbesitzern aufgebracht; etwa zwei Drittel aller Einwohner sind hingegen von jeder unmittelbaren kommunalen Besteuerung freigestellt[1]). Dieser Zustand ist besonders aus zwei Gründen unbefriedigend. Einmal hat die so verteilte Steuerlast sich als wenig geeignet erwiesen, bei der Masse der Gemeindeeinwohner ein gesteigertes Interesse gegenüber den Belangen ihrer Gemeinde zu wecken; zum andern muß ~~muß~~ die beschriebene Lage in Verbindung mit dem Umstand, daß heutzutage finanzpolitische Entscheidungsbefugnis und kommunale Lastentragung weithin auseinanderfallen, zwangsläufig zu einem Rückgang des Verantwortungsbewußtseins der Gemeindeparlamente führen: Denn "wenn zur Beratung stehende Mehr- oder Minderausgaben und -einnahmen sich in steuerlichen Mehr- oder Minderbelastungen der gesamten Einwohnerschaft niederschlagen, wird natürlich größere Sorgfalt aufgewandt, als wenn nur ein recht eng begrenzter Personenkreis von Änderungen in der Anspannung der finanzwirtschaftlich bedeutsamen Steuern unmittelbar betroffen wird"[2]).

---

[1]) Dtsch.Ztg. und Wirtsch.Ztg. (21) S. 11.
[2]) Froboess (34) S. 95.

Unter dem Eindruck dieser Entwicklung mußte der schon von Popitz für die Gemeindebesteuerung entwickelte Grundsatz, wonach die steuerliche Belastung von Grundbesitz und Produktionsmitteln einerseits und der Masse der Gemeindeeinwohner andererseits in einem angemessenen Verhältnis zueinander zu stehen habe,[1]) zu neuer Aktualität gelangen; sie hat in der seit Jahren - besonders von Sachkennern der kommunalen Finanzlage - erhobenen Forderung nach Einführung einer alle Gemeindeeinwohner erfassenden besonderen Steuer ihren sichtbaren Ausdruck gefunden[2]).

§ 36 Die von der Einführung einer Gemeindepersonensteuer erhofften Auswirkungen

Von der Einführung einer Gemeindepersonensteuer erwarten deren Befürworter eine wesentliche Milderung der das gegenwärtige kommunale Finanzsystem kennzeichnenden Schwierigkeiten und Mängel. Vor allem an eine Förderung der kommunalen Selbstverantwortung ist dabei gedacht: Die sog. dritte Gemeindesteuer soll nicht nur so ausgestaltet werden, daß sie möglichst breite Kreise der Gemeindebevölkerung trifft, sondern den gemeindlichen Körperschaften soll - wie früher - eine beschränkte Objekthoheit in der Weise eingeräumt werden, daß sie die Hebesätze selbstverantwortlich festzusetzen haben[3]). Die Gemeinden müßten dann wenigstens teilweise ihre Aktivität den steuerzahlenden und wahlberechtigten Bürgern gegenüber vertreten. Ein Koppelungsverhältnis zwischen Realsteuern einerseits und der Gemeindeeinwohnersteuer andererseits würde dabei eine institutionelle Sicherung gegen die Überbeanspruchung einzelner Gruppen bilden[4]). Über diesen "sozialpädagogischen Effekt"[5]) hinaus ist auch an eine Verbesserung des den Gemeinden zur Verfügung stehenden

---

[1]) Popitz (109) S. 117.
[2]) Pagenkopf (103b) S. 606; Muthesius (99) S. 10; Hettlage (53) S. 136; Institut FSt. (58) S. 122; (59) S. 46; (60) S. 13, 33, 44; (61) S. 37.
[3]) Raacke (111) S. 93.
[4]) Kirschneck (70) S. 115.
[5]) Raacke a. a. O.

Finanzvolumens gedacht. Den Verfechtern der Gemeindeeinwohnersteuer schwebt vor, die dritte Gemeindesteuer so auszugestalten, daß sie in ihrer quantitativen Bedeutung in etwa mit der früheren Bürgersteuer vergleichbar ist.[1]) Auf diese Weise ließe sich nicht nur die Einnahmebasis der Gemeinden erweitern, sondern zugleich auch ausgeglichener und krisensicherer gestalten; nicht zuletzt würde auch der bereits von Popitz geforderten Wahlfreiheit zwischen verschiedenen Besteuerungsmöglichkeiten ein gewisser Raum geboten[2]).

Zweites Kapitel

Kritische Anmerkungen zu einigen Vorschlägen für eine Ausgestaltung der "dritten Gemeindesteuer"

Ist nach alledem die von einer Gemeindepersonensteuer zu erfüllende Aufgabe klar umrissen, so kann gleiches von der Art der für diese Steuer zu wählenden steuertechnischen Ausgestaltung nicht gesagt werden. Die Vorschläge dafür reichen von einer selbständigen Steuer, entweder als Kopfsteuer oder nach der Leistungsfähigkeit abgestuft, über einen Zuschlag zur Einkommensteuer bezw. Lohnsteuer bis zu einem Anteil an diesen Steuern; eine alle Bevölkerungskreise treffende Aufwandsteuer wird in der Form der Miet- und Wohnraumsteuer vorgeschlagen.

Es würde den Rahmen dieses Kapitels sprengen, sollte an dieser Stelle eine erschöpfende Erörterung der mit den genannten Vorschlägen verbundenen Problematik erfolgen. Auf einige grundsätzliche Anmerkungen kann jedoch nicht verzichtet werden.

So ließen sich gegen eine Wohnraumsteuer - wie sie Popitz vorgeschlagen hat[3]) - die hohen mit dieser Steuer verbundenen Veranlagungs- und Erhebungskosten anführen. Darüber hinaus wird bei ihr - wie übrigens auch bei der Mietsteuer - der Grundsatz der Besteuerung nach der

---

[1]) Froboess (34) S. 295.
[2]) Popitz (109) S. 113.
[3]) Popitz (109) S. 155 f.

Leistungsfähigkeit nicht genügend berücksichtigt: Bei dem heute noch unausgeglichenen Wohnungsmarkt steht die Größe des bewohnten Raumes in einem fragwürdigen Zusammenhang mit der Einkommenslage und dem sonstigen Lebensstandard des Mieters[1]). Der gleiche Nachteil hängt der Kopfsteuer an, bei der gleiche Steuerbeträge bei unterschiedlicher Höhe des Einkommens erhoben werden. - Eine Gemeindeeinkommensteuer entsprechend der früheren Bürgersteuer würde diesen Mangel zwar infolge einer Staffelung der Steuersätze vermeiden; schwierig dürfte es jedoch sein, den Tarif der Bürgersteuer mit dem Tarif der bestehenden Einkommensteuer des Bundes und der Länder abzustimmen. Ferner ist zu berücksichtigen, daß zwischen dem örtlichen Aufkommen der Bürgersteuer und dem örtlichen Aufkommen der Gewerbesteuer eine positive Wechselbeziehung besteht[2]), d. h. es ist eine ausgeprägte örtliche Paarung niedrigen Gewerbesteueraufkommens mit niedrigem Bürgersteueraufkommen festzustellen, ebenso umgekehrt eine Paarung hohen Gewerbesteueraufkommens mit hohem Bürgersteueraufkommen. Eine Einführung der Bürgersteuer hätte mithin eine Vergrößerung der schon heute zwischen den Gemeinden bestehenden Steuerkraftunterschiede zur Folge. Die Einführung einer dritten Gemeindesteuer ist aber nur dann vertretbar, wenn eine fühlbare Verbesserung der Finanzverhältnisse auch der Leistungsschwachen unter den Gemeinden erreicht werden könnte, wenn sich die Leistungsunterschiede der steuerstarken und der steuerschwachen Gemeinden demnach vermindern oder zum mindesten nicht vergrößern würden[3]). Die gleichen Bedenken stehen der Einführung eines kommunalen Zuschlags zur Einkommensteuer entgegen. Bei ihm käme noch als weiterer Nachteil hinzu, daß infolge der bei der Einkommensteuer bestehenden Freigrenzen ein beträchtlicher Teil der Gemeindeeinwohner von der kommunalen Besteuerung weiterhin befreit bliebe, also eines

---

1) Guta. d. Wiss. Beir. (42) S. 22.
2) Rudlof (129) S. 111.
3) Rudlof (129) S. 14.

der wesentlichsten mit der Einführung der Gemeindepersonensteuer verfolgten Ziele nicht erreicht werden könnte. Endlich darf nicht übersehen werden, daß die Einführung der beiden letztgenannten Steuerformen mit Rücksicht auf die abschließend geregelte Verteilungsanordnung des Art. 106 GG. nur im Wege einer Verfassungsänderung zu verwirklichen wäre[1]).

Drittes Kapitel

Die Grundsteuer als Gemeindepersonensteuer?

§ 37 Der Vorschlag Hettlages für einen Umbau der Grundsteuer

Die mit der Ausgestaltung einer Gemeindeeinwohnersteuer verbundenen Schwierigkeiten haben in der Literatur zu dem Vorschlag geführt, statt eine neue Steuer einzuführen, das mit der dritten Gemeindesteuer verfolgte Ziel über eine zweckentsprechende Umgestaltung bestehender Gemeindesteuern anzustreben. Besonders die Grundsteuer kann nach Ansicht Hettlages so umgebaut werden, daß sie die "politische Aufgabe eines allgemeinen Gemeindebeitrages" miterfüllt[2]). Hettlage geht dabei von der Überlegung aus, daß die Grundsteuer nach erfolgter Neufeststellung der Einheitswerte erhöht und diese Erhöhung in Gestalt angehobener Mieten von den Grundstückseigentümern an die Mieter weitergegeben wird[3]). Um dem Mieter den Charakter der Mieterhöhung als einer Gemeindeabgabe deutlich zu machen, wäre es dabei zweckmäßig, die Überwälzung in Form eines offen ausgewiesenen Zuschlages zur Miete vorzunehmen.

§ 38 Kritik an dem Vorschlag Hettlages

Der Gedanke, mit Hilfe der Grundsteuer den Bürgersinn der Gemeindeeinwohner zu aktivieren, beinhaltet eine Reihe beachtlicher Vorzüge. Gegenüber der Bürgersteuer

---

1) Piduch (107) S. 113.
2) Hettlage (53) S. 136.
3) Hettlage a. a. O.

zeichnet sich ein so gearteter Gemeindebeitrag dadurch aus, daß seiner Einführung verfassungsrechtliche Schwierigkeiten nicht entgegen ständen. Auch würde sich nicht - wie etwa bei den Zuschlägen zur Einkommensteuer - die Gefahr ergeben, daß erneut ein Teil der Gemeindeeinwohner von jeder kommunalen Steuerbelastung freigestellt bliebe. Im Gegenteil, die durch die Grundsteuerüberwälzung erreichte Beteiligung der Einwohner an der gemeindlichen Lastentragung würde sich durch eine erhebliche Breitenwirkung auszeichnen. Die von Hettlage erwogene Form der Gemeindeeinwohnersteuer hätte insoweit eine ebenso breite Grundlage wie die Besteuerung des Wohnraumes, würde aber die bei dieser erwähnten hohen Erhebungskosten vermeiden, da die erhöhte Grundsteuer von den Grundstückseigentümern einzuziehen wäre.

Diesen Vorzügen stehen jedoch beträchtliche Nachteile gegenüber. Vom Standpunkt der Mieter wäre der vorgeschlagene Beitrag sozial unerträglich. Der Umfang der Grundsteuerüberwälzung müßte sich nach dem Wert der Wohnungen richten, mithin mit den Mieten in Verbindung gebracht werden. Der Mietaufwand ist jedoch - wie gesagt - kein brauchbarer Maßstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Wohnungseigentümers: Derjenige, der bei größerer Familie erheblicheren Wohnungsbedarf hat, würde höher belastet als derjenige, der bei günstigeren Einkommensverhältnissen und kleinerer Familie eine wesentlich geringere Belastung zu tragen hat. Im übrigen würden die heute noch zwischen den freifinanzierten und den aus der Wohnungsbewirtschaftung entlassenen Wohnungen einerseits und den im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus (Kostenmiete!) errichteten und den noch der Wohnungsbewirtschaftung unterliegenden Wohnungen andererseits bestehenden Mietverzerrungen verewigt. Dies müßte aber zu durch nichts gerechtfertigten Unterschieden in der Heranziehung zur Gemeindeeinwohnersteuer führen.

Nicht einfach wäre auch die Frage zu beantworten, wie

bei den grundsteuerbefreiten Wohnungen der Gemeindebeitrag zu berechnen wäre. Ferner darf nicht übersehen werden, daß auch der angestrebte "sozialpädagogische Effekt" bei einer den Vorschlägen Hettlages folgenden Ausgestaltung der bürgerschaftlichen Lastentragung nicht erreicht werden könnte, denn Bund und Länder würden diese "unechte Grundsteuerleistung"[1]) im Wege der Lasten- und Mietbeihilfen teilweise an den Mieter zurückerstatten[2]).

Aber auch für die Grundstückseigentümer wäre der Vorschlag Hettlages nachteilig. Wie seinerzeit bei der Hauszinssteuer hätten sie die Rolle des "unbezahlten Steuerbüttels"[3]) zu übernehmen, dem das besonders in schlechten Zeiten hohe Risiko des Steuereingangs zufiele.

Nach alledem erscheint die Überlegung Hettlages, die unmittelbare Beteiligung der Bürger an den kommunalen Lasten mit Hilfe der Grundsteuer zu erreichen, als wenig praktikabel; da eine Grundsteuererhöhung, wie dargelegt, zur Zeit nicht zu erwarten ist, kann sie vorläufig ohnehin nicht verwirklicht werden.

---

1) Merkert (94) S. 1039.
2) Vgl. Wohngeld-Gesetz v. 27. 3. 1965 (BGBl. I S. 140).
3) Schmidt-Hoepke (135) S. 10.

Zusammenfassende Schlußbetrachtung

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, eine wie bedeutsame Stellung die Besteuerung des Grund und Bodens in der gemeindlichen Finanzwirtschaft der Vergangenheit eingenommen hat. Sie war zum einen bedingt durch die beträchtliche Finanzkraft der Grundsteuer, hatte ihre Ursache zum andern aber auch in den steuertechnischen Vorzügen, die diese Steuer in besonderer Weise als kommunale Finanzquelle geeignet sein ließ. Hohe, durch zahlreiche Vergünstigungen verursachte Steuerausfälle sowie die Unzulänglichkeit der ihr zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen trugen dazu bei, daß die Grundsteuer nach dem zweiten Weltkrieg stark an finanziellem Gewicht verlor und die ihr im Rahmen der gemeindlichen Besteuerung zugedachte Rolle des Gegengewichts zur Gewerbesteuer nur noch unvollkommen auszufüllen vermochte; auch die theoretische Rechtfertigung dieser Abgabe erwies sich als in immer stärkerem Maße der Kritik zugänglich. Gleichwohl sollte die Grundsteuer auch künftig Bestandteil des gemeindlichen Steuerwesens bleiben.

Dafür spricht nicht nur, daß sie die von Popitz aufgestellten - und noch heute gültigen - Merkmale einer Gemeindesteuer in hervorragender Weise erfüllt, sondern auch der Umstand, daß die Besteuerung des Grund und Bodens in der gegenwärtigen Form aller Voraussicht nach die Steuerharmonisierung im Zuge der Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes nicht behindern würde. Die Grundsteuer kann überdies wieder zu einer finanzstarken Steuer ausgebaut werden. Die Voraussetzungen dazu werden durch den Lücke-Plan, das Auslaufen der steuerlichen Vergünstigungen und insbesondere durch die Neufeststellung der Einheitswerte geschaffen. Die Verabschiedung des Regierungsentwurfes eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes muß insoweit als Fortschritt angesehen werden. Freilich, das weitere Ziel des Entwurfes, über

eine alle wirtschaftlichen Einheiten des Grundbesitzes gleichmäßig erfassende Bewertung die Ergiebigkeit der einheitswertabhängigen Steuern zusätzlich zu steigern, dürfte nicht erreicht werden. Vor allen Dingen das der Bewertung zu Grunde liegende Prinzip der "verbundenen Bewertung" kann als Ursache dafür angesehen werden, daß es auch in Zukunft einen landwirtschaftlichen Ertragswert, einen gemeinen Wert für unbebaute Grundstücke, einen Sachwert und einen Ertragswert für bebaute Grundstücke geben wird: Die Werte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens werden dabei - infolge des zu niedrig angesetzten Vervielfältigers - weit unter dem Niveau der übrigen Grundstückswerte liegen, so daß bestenfalls innerhalb des Grundvermögens von einer mehr oder weniger starken Annäherung der Werte an einen einheitlichen Verkehrswert die Rede sein kann. Dies ist um so bedauerlicher, als die Einheitswerte an sich lediglich eine objektive Bemessungsgrundlage für die einheitswertabhängigen Steuern bilden sollen; politische und soziale Gesichtspunkte sind bei ihrer Feststellung fehl am Platze. Wenn man schon die Landwirtschaft - aus welchen Erwägungen auch immer - begünstigen wollte, so hätte dies aus dem vorgenannten Grund nicht im Bewertungsgesetz, sondern in den einschlägigen Steuergesetzen geschehen müssen.

Eine gewisse Verbesserung ließe sich erreichen, würde den Vorschlägen Jägers und Pfannschmidts folgend die getrennte Bewertung von Grund und Boden einerseits und der darauf befindlichen Gebäude andererseits auch in Deutschland zum Bewertungsgrundsatz erhoben. Die getrennte Bewertung wäre in der Durchführung nicht nur einfacher und übersichtlicher; sie müßte - was wichtiger wäre - in der Tendenz zu größerer Einheitlichkeit des Wertniveaus und damit zu einer gerechteren Verteilung der Steuerlast auf die Pflichtigen führen als die verbundene Bewertung. Es wird allerdings auch zu beachten sein, daß ein Bewertungsverfahren immer so gut und so schlecht ist, wie es sich

unter den gegebenen Umständen mit den vorhandenen Mitteln zuverlässig durchführen läßt. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache erscheint es angebrachter, zunächst bei der überkommenen, aber verbesserten Bewertungstechnik zu bleiben.

Eine unmittelbare Auswirkung auf die Höhe des Grundsteueraufkommens ist von der geplanten Hauptfeststellung vorerst nicht zu erwarten. Dies erklärt sich zum einen aus der wirtschaftlichen Lage der Landwirtschaft, ist zum andern aber auch auf Erwägungen sozialer Art zurückzuführen; jedoch handelt es sich hierbei durchweg nur um Hemmnisse vorübergehender Natur, nach deren Beseitigung einer Aufwertung der Grundsteuer nähergetreten werden kann. Die Grundsteuer könnte dann wieder einen entscheidenden Beitrag zur Deckung des kommunalen Bedarfs leisten; ihr auch die Aufgabe eines allgemeinen Gemeindebeitrags zu übertragen, erscheint freilich als nicht vertretbar.

Am 4. Februar 1937 wurde ich, Hellmuth Herker, als Sohn des Hauptgeschäftsführer Dr. Hellmuth Herker und seiner Frau Lotte, geb. Zahn, in Duisburg geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit. - Nach Abschluß des 4. Volksschuljahres wechselte ich auf die Oberschule über und legte am 1. März 1958 die Reifeprüfung an dem naturwissenschaftlichen Max-Planck-Gymnasium in Duisburg-Meiderich ab. - Zum Studium der Rechtswissenschaften besuchte ich je drei Semester die Hochschulen Münster, München und Bonn; ich bestand am 23. November 1963 vor dem Oberlandesgericht Hamm das erste juristische Staatsexamen. - Nach einer praktischen Tätigkeit in der Niederrheinischen Industrie- und Handelskammer Duisburg-Wesel zu Duisburg erhielt ich im Frühjahr 1964 von Professor Dr. Dr. Hans Pagenkopf, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, die vorstehende Dissertation; sie wurde im Herbst des Jahres 1965 fertiggestellt.